

Droit fiscal.

INTRODUCTION

Section 1: Le droit fiscal et l'impôt

Définitions :

Fiscal = latin *fiscus*, petit panier destiné à recueillir l'argent. Today c'est le **trésor public**.

** C'est l'ensemble des règles de droit qui permettent à l'État de percevoir auprès des citoyen leur contribution aux charges financières de l'État. Charge financière exigée par l'intérêt public.*

C'est le droit de l'impôt. C'est une branche du droit public car elle met en jeu les relations entre l'État et les citoyens. Branche complexe.

Les prélèvements obligatoires : l'ensemble des contributions obligatoires versées à l'État, aux administrations publiques et instances communautaires (L'impôt : fait partie des prélèvements obligatoires, Taxes, cotisations sociale...)

Def le droit fiscal suppose de def l'impôt.

Historique :

L'impôt a marqué les civilisations.

Apparition sous l'Ancien régime de l'impôt généraux => impôt royal, seigneurial (impôt local) et impôt de l'église.

Impôts spéciaux, tels que la dîme, gabelle, vingtième (sur les créances), le casuel (perçu par les clergés sur les baptêmes, la taille (sur les revenus fonciers)...

La Révolution proclame le principe d'égalité devant l'impôt des citoyens.

1790, disparition de tous ces impôts indirects, celui par lequel la personne qui est redevable de l'impôt fait supporter la charge de l'impôt sur autrui.

Établissement de 4 impôts directs => contribution sur les biens fonciers, immobilière sur le logement, liée au commerce et à l'industrie qui est la patente, contribution sur les portes et fenêtres.

Ils sont tous assis sur le patrimoine (non sur le travail).

Qu'en 1870 => Léon Gambetta propose la création d'un impôt général sur le revenu proportionnel. Ce fut constamment refusé par le Sénat.

Création de catégorie, ***cédulaire*** : *impôt qui taxe différemment chaque catégorie de revenu.*

1872 = Création d'un impôt cédulaire sur les revenus mobiliers

1893 = Création d'un impôt sur les revenus boursiers

1907 = Ministre des finances Caillaux dépose projet de loi visant à créer un impôt général sur le revenu à côté des impôts cédulaires. Vive opposition du Sénat.

Loi 15 juillet 1914 = 1^{ère} loi de création de l'impôt général sur le revenu. C'est un impôt à taux progressif avec déduction des charges familiales. Sont cependant toujours maintenus les impôts cédulaires.

1917 = Loi qui impose aussi le travail. Ce sont revenus du capital + taxés que le travail.

1945 = Création du ***quotient familial***. On prend le revenu que l'on divise au nombre de part du foyer. On prend en compte la composition de chaque famille en divisant le revenu global par le foyer fiscal.

Il remplace la déduction d'impôt par charge familiale.

1959 = Suppression de tous les impôts cédulaires. IRPP seul existe. On les intègre dans l'impôt sur le revenu des personnes physiques (on les retrouve aussi dans les différentes catégories de revenu même si cet impôt est le même pour tous).

2006 = Réforme de l'impôt sur le revenu en simplifiant le barème de l'impôt. Suppression de l'abattement de 20%.

On intègre cet abattement dans le barème d'imposition.

Création du bouclier fiscal : une personne ne peut pas devoir à l'État plus de 50% de ses revenus.

Plafonnement des niches fiscales : on veut éviter que les contribuables, grâce à ces niches, contournent l'impôt.

IS (impôt sur les sociétés) = impôt sur les revenus de certaines personnes morales, créé en 1920 aux USA « *corporate income tax* ». Introduit en France en **1948**. Avant cette date imposé comme tte personne physique ds la catégorie des impôts des bénéfices industriels et commerciaux.

Au XXème siècle c'est une imposition sur le travail et non plus sur le patrimoine.

La recette fiscale constitue plus de 90% des recettes de l'Etat. En 2008, les prélèvements obligatoires se sont élevés à 846,5 M d'E, cad 43,7% PIB France. En All, Japon, USA, RU entre 24% et 37% PIB.

Explication = retraites, assurances maladie et chômage.

Recettes fiscales en 2008=> 50% dues à la TVA - 18% IS - 17% IR - 5% Taxes sur les produits pétroliers - 5% Droit de tains - 1% ISF.

I°) La notion d'impôt

Art 4 de l'ordonnance du 2 janvier de 1959 « *L'impôt est une ressource dont la perception doit être autorisée tous les ans par le législateur* ». disposition abrogée en **2001, art 3** de la loi « *Les ressources budgétaires comprennent les **impositions de toute nature*** ». Lacunaire. Loi qui reprend l'art 34C.

Décisions du Cconst : retient une définition négative de l'impôt. C'« *est un prélèvement obligatoire qui n'est ni un redevance ni une taxe parafiscale ni une cotisation sociale* ».

C'est la doctrine qui élabore une définition de l'impôt.

A°) Les critères de l'impôt

1936 : définition proposée par **Gaston Jéze** dans son cours de finances publiques.

« *c'est une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* ».

Approche classique de l'impôt, def qui contient les éléments essentiels pr constituer l'impôt.

* « prélèvement pécuniaire et obl » => Perçu en somme d'argent, ce n'est pas un mode de recouvrement en nature (Ancien Régime). Mais le fisc les accepte cpdt par exemple par la remise d'œuvres d'art et remise d'objet de collection art 1616 bis code général des impôts issu de la loi Malraux de 1968. Uniquement pr acquitter certains impôts, mécanisme de la dation en paiement. Il est obl car c'est un acte de puissance publique.

* « par voie d'autorité » => Via la loi de finance. C'est un processus collectif de décision qui force le citoyen à payer ses impôts. Obligatoire unilatéralement imposée mais limitée par des principes tels que l'égalité devant l'impôt, nécessité...

On ne pt pas y échapper, en cas de non paiement il y a des sanctions judiciaires et pécuniaires.

« à titre définitif et sans contrepartie immédiate » => Définitivement acquis par le trésor public ce n'est pas un emprunt de l'Etat. C'est un appauvrissement de son débiteur, donc proportion de l'impôt nécessaire.

L'impôt se distingue de la taxe et la redevance car ces dernières st la contrepartie de services rendus.

CE, 26 oct 1990 « Union Fédérale des Consommateurs » = Le CE a requalifié une taxe parafiscale en impôt car la taxe litigieuse n'était pas la contrepartie d'un service précis, n'avait pas pr objet principal de refournir une ressource affectée.

Il y a bien une contrepartie mais elle n'est pas immédiate, on ne peut pas l'associer à quelque chose de donné.

* « vise à couvrir les charges publiques » => Fondement du prélèvement obligatoire qu'est l'impôt.

Il couvre les besoins de l'intérêt public. L'impôt finance les dépenses % déficit public financé par l'emprunt de l'État. L'impôt couvre toutes les dépenses publiques.

Critique car cette définition ne prend pas en compte la progressivité de l'impôt ou encore la notion de capacité contributive du contribuable. Or selon certains auteurs celle-ci fait partie de la légitimité de l'impôt.

La CEDH contrôle la proportionnalité de l'impôt, de l'atteinte portée par l'impôt au patrimoine, appauvrissement par rapport à l'objectif d'intérêt général et public. On prend en compte la capacité contributive de chacun.

Cette def ne prend pas non +en compte les autres fonctions de l'impôt autre que de recouvrir les charges publiques.

Les autres prélèvement =>

La redevance = subordonnée à l'existence d'une contrepartie, elle relève du domaine réglementaire (impôt = législatif) car il s'agit du prix à payer à un service public. Ex: redevance audiovisuelle, péages autoroutes...

L'utilisateur supporte le coût du service pub et son financement. La redevance doit alors être proportionnelle au service rendu.

CE, 21 nov 1958, « Synd.National des transports aériens » = établit le critère de cette équivalence entre le service rendu et la redevance.

La redevance est directement affectée au service qui a fourni la prestation.

La taxe : c'est un prélèvement obl qui est levé lors de la fourniture d'un service public. Elle pt être exigée des usagers effectifs mais aussi potentiels. Il n'y a pas d'équivalence requise entre le montant de la taxe et le service rendu. La taxe est obligatoire contrairement à la redevance (obl que si on utilise le service).

Ex : taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Pas TVA car c'est un impôt indirect!

Cotisations à la sécurité sociale : Prélèvement par cotisations sociales qui est un prélèvement obligatoire perçu par des organismes de droit public ou de droit privé ds un intérêt social. Elle est directement affectée à la protection de la santé.

URSAFF les perçoit. Risque de pénaliser l'emploi...

Impôts direct, pr d'autres auteurs pas impôt car but de financer dette sociales... :

CSG contribution sociale généralisée : Taxe le revenu des ménages, taux de 7,5% de l'ensemble des revenus des ménages.

CRDS Contribution au remboursement de la dette sociale de 1996 : Mm assiette que CSG.

B°) La classification des impôts

1°) Classification administrative

Utilisée par la comptabilité nationale. Sont distingués les impôts d'État (IR/TVA), les impôts des collectivités territoriales (taxes foncières, d'habitation, d'enlèvement des ordures ménagères...) et impôts revenant aux organismes sociaux (CGG).

Impôt affecté au budget de l'UE, une partie de la TVA.

2°) Classification économique

Dépend de la matière imposable, cad ce qui sert de base au calcul de l'impôt.

L'impôt sur les revenus, sur le capital, sur la conso et la dépense.

Impôts sur les revenus : L'ensemble des sommes perçues par une personne Y ou morale au titre d'une année. deux sortes, IRPP (IR) + l'impôt payé par la pers indiv. (commerçant, associé SNC...); et l'IS.

Sont prises en considération les charges qui ont permis à d'acquérir ce revenu. Elles viennent en déduction du revenu imposable.

Impôt sur la dépense, TVA (taxe sur la valeur ajoutée) : Cet impôt dépend de l'utilisation que le contribuable fait de son revenu. Ex : TIPP (produits pétroliers), taxe sur le tabac et l'alcool.

Impôt sur le capital : A l'occasion de la transmission du patrimoine (succession, donations). C'est une taxation occasionnelle ou permanente si c'est en raison de l'existence du capital telle que l'ISF.

Imposition des ménages

3°) Classification technique

* Les critères utilisés dépendent des techniques et modalités d'imposition. Distinction la + ancienne et la + utilisée, source ds le décret de 1789 qui retient deux critères qui st l'incidence de l'impôt et établissement d'un rôle.

L'incidence : Tout dépend de savoir si l'impôt est bien supporté à celui qui y est assujéti ou si celui-ci reporte la charge de l'impôt sur autrui.

Le rôle : C'est un parchemin existant au XIIIème siècle sur lequel figurait la liste des contribuable et le montant de leurs l'impôts. Today, on parle d'avis d'imposition.

C'est un titre exécutoire par lequel les comptables du trésor procèdent au recouvrement de l'impôt.

Impôts directs : Lorsque le redevable (paye l'impôt) est la mm personne que le contribuable (supporte l'impôt).

IR et IS. Impôts locaux telles que la taxe foncière, d'habitation. On reçoit un avis d'imposition qui est le rôle des impôts directs. Représente 47% des recettes de l'État.

Relève des juridictions administratives, la TVA aussi exception.

Impôts indirects : lorsqu'il n'existe pas d'avis d'imposition, aucune existence du rôle. Il y a incidence, report de la charge fiscale. Représente 60% des recettes fiscales. Se st des impôts liés à la conso, dépense.

Ce n'est pas un impôt personnalisé car il n'y a pas de rôle et ne prend pas en compte la capacité contributive de chacun (d'où critiquable).

Relève des juridiction judiciaires sauf TVA.

*** Autre classification technique**

Impôts réels : ils frappent les biens d'un contribuable sans considération de sa situation personnelle. Ils frappent une choses, une opération économique. Ex : TVA, impôts fonciers locaux

Impôts personnels : ils prennent en considération la situation personnelle (familiale grâce au quotient familiale), la capacité contributive, situation de fortune. Ex : ISF. Jugé +juste que l'impôt réel.

* Autre classification

Impôts progressifs : la taux d'imposition croit en fonction de la progression de la base imposable.

Il y a la progressivité par tranche de revenu = on applique un taux différent à chaque tranche de revenu, on totalise les diverses sommes obtenues pr obtenir l'impôt.

La progressivité par classe de revenu = on affecte un taux différent à chaque classes (non tranche de revenu).

Ex : 40000^E. Barème fictif = taux d'imposition de 3 classe de 10% jusqu'à 10000^E; 20% de 10000 a 25000^E; 40% au-delà de 25000^E.

Progressivité par classe : IR = 40000 multiplié par 40% = 16000^E.

Progressivité par tranche : IR = (10000 multiplié par 10%) + (15000 M 20%) + (15000 M40%) = 10000^E

Taux moyen d'imposition 10000/40000 = 25%.

Impôts proportionnels : on applique à la base imposable un taux d'imposition fixe quelque soit le montant de la base imposable. TVA.

* Dernière classification

Impôts spécifiques : ils st calculés en multipliant un poids ou un volume par une somme donnée.

Ex : droit sur les alcools.

Impôts ad valorem : Taux ad valorem

Impôts de répartition : On détermine d'abord le produit total attendu et ensuite on le divise par le nombre de contribuable. Ce n'est pas le taux d'imposition mais la somme à percevoir qui est le contingent.

Système utilisé jusqu'en 1981 par les collectivités territoriales. Il offre une sécurité budgétaire.

Impôts de quotité : Syst en vigueur ds tous les syst. Fiscaux modernes dt la France. On détermine d'abord le taux d'imposition qu'on applique ensuite à la matière imposable.

II°) Le rôle de l'impôt

Il a 3 fonctions :

1)fonction collective car il permet de répartir les charges publiques. Essentielle car c'est le fondement de l'impôt car il porte atteinte au droit de propriété sans indemnisation.

2)Fonction d'instrument de régulation de l'activité économique et social. L'Etat adopte ainsi des mesures en faveur de l'investissement et une certaine politique familiale/de conso. L'impôt pt alors inciter à un certain comportement.

3)Fonction social de la redistribution, on pt utiliser l'impôt pr corriger la position sociale de l'individu (prime à l'emploi).

III°) Les mécanisme d'imposition

A°) L'assiette de l'impôt

Asseoir l'impôt consiste à constater et évaluer la matière imposable, ainsi que de déterminer le fait générateur et le mode d'évaluation de l'impôt.

* **Champs d'application de l'impôt** : l'ensemble des situations ds lesquelles la règles fiscale va s'appliquer.

* **Détermination des redevables** : dépend de la nature de l'opération, principe de la territorialité de l'impôt qui est la zone géographique où la loi fiscale française s'applique.

Le fait générateur de l'impôt est l'évènement qui crée la dette fiscale, c'est soit un acte juridique soit une situation économique (date de livraison du bien, encaissement du prix, date du décès en droit des succession, en matière d'ISF est la date qui fait passer le patrimoine au dessus du seuil de 790000^E).

Le mode d'évaluation normal de l'impôt est la déclaration qui est faite (en matière de TVA tout dépend de la déclaration faite par le redevable de l'impôt). Dépend de ce que l'on déclare (menace du contrôle fiscal).

Recours au système du forfait : ex : régime micro BIC calcul d'impôt en fonction du pourcentage du chiffre d'affaire.

La méthode indiciaire : calcul de la base imposable utilisé par l'administration fiscale lorsqu'elle constate que le train de vie d'une pers ne correspond pas à sa déclaration de revenus. Application d'un barème au train de vie par indice.

B°) La liquidation et le recouvrement de l'impôt

- Le mécanisme de la liquidation :

Liquider l'impôt = calculer la dette fiscale du contribuable. On applique à la base le taux d'imposition.

Le plus svt la liquidation est opérée par l'adm° fiscale. On déclare notre base d'imposition et s'ensuit l'adm° qui calcule le montant de l'impôt. Dans certains cas c'est le contribuable lui-même qui va calculer, liquider l'impôt en matière d'ISF par ex. Ou se peut être un tiers.

- Le mécanisme du recouvrement :

C'est la perception de l'impôt. Organisme chargé du recouvrement de l'impôt.

Elle est conduite par un comptable public qui relève de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Plus rarement le recouvrement sera opéré par la direction des douanes et des droits indirectes.

La DGFIP c'est une adm° publique qui dépend du ministère du budget. Elle est née de la fusion en avril 2008 de 2 adm° : la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique. La DGI n'existe plus.

Avant principe essentiel qui sépare celui qui recouvre l'impôt et celui qui le recouvre.

Today, le contribuable n'a plus qu'un interlocuteur fiscale unique.

DGFIP : Cet organisme est chargé de recouvrir l'impôt à chaque fois qu'il y a un rôle. Cet avis d'imposition doit être homologué par le directeur des services fiscaux, puis transmis au trésorier payeur général, mais il ne peut l'envoyer que si l'imposition a été homologué par le directeur.

La mise en recouvrement : c'est à partir de cette date que l'impôt est exigible. Au delà d'un certain nombre de jours l'impôt sera majoré de 10%.

- Procédure en cas de non paiement du rôle :
- Avis de mise en recouvrement
- Si l'impôt n'est pas payé, c'est la mise en demeure
- Ce n'est que 20 jours après la mise en demeure et un paiement infructueux que l'adm° fiscale peut engager les poursuites.

Les droits de douanes ont aujourd'hui une importance moindre, n'empêche que la DGDGI est chargée du recouvrement des contributions indirectes.

L'URSSAF est chargée de 2 impôts particuliers :

CRG et CRDS et sont recouverts par l'URSSAF auprès de l'employeur. L'employeur a opéré une retenue à source sur le salaire des employés. Se sont donc des impôts indirects.

Le paiement de l'impôt se fait sur le compte du percepteur auprès de la banque de France.

- Adm° fiscale s'est octroyée certaines garanties =>
- * L'avis à tiers détenteur : l'adm° fiscale impose à tous débiteurs ou tous détenteurs du redevable de payer directement entre les mains de l'adm° la dette qui lui est due par le redevable. Mécanisme de saisie attribution.
- * L'adm° fiscale peut saisir une partie des salaires.

* L'AF peut utiliser la contrainte judiciaire : elle ne peut jouer qu'en cas d'inexécution volontaire d'une condamnation à des amendes fiscales. Dans cette hypothèse le redevable peut faire l'objet d'une peine d'emprisonnement de 20 jrs à 3 mois si l'amende est supérieure à 15 000 euros.

* Le trésor public dispose d'un privilège. C'est le privilège du trésor. En pratique le trésor public passe juste après le super privilège des salaires et juste après le créancier d'aliment, mais il prime sur tous les autres.

* Le trésor public dispose d'une hypothèque légale sur les immeubles détenus par le contribuable.

* Le trésor public bénéficie de la solidarité de certains débiteurs alors même que cette solidarité n'a pas été convenue.

(peu importe le régime matrimonial, époux tjs solidaires devant le TP).

- Étapes de la démarche fiscale =>

- L'opération est-elle imposable? Quoi (est-ce une opération soumise à l'impôt), Ou (soumis au principe de territorialité de l'impôt), Qui (considération de l'acteur éco assujéti à l'impôt) ?

- Quand l'impôt est-il exigible?

- Calcul du montant de l'impôt, combien? Il dépend du taux d'imposition appliqué, la base d'imposition, réduction/déductions d'impôt.

- Formalité de déclaration et paiement de l'impôt, comment? Relève de la procédure fiscale.

Section 2: Les sources du droit fiscal

La question de l'autonomie du droit fiscal, le droit fiscal en tant que discipline juridique

Branche de droit autonome = lorsque les règles s'organisent autour d'un ensemble de principes fondamentaux propres. Cette discipline devient autonome lorsqu'une situation

juridique peut être réglé par ces ppces sans aucune référence au droit commun ou à une autre discipline.

Cette controverse a été alimentée par le fait que le DF soit entre le droit public et le droit privé plaide en faveur de son autonomie.

Cette théorie qui consiste de faire du DF un droit autonome est surtout soutenu et défendu par les publicistes :

- Le droit fiscal établit ces propres règles. Il a des droits autonomes.
- La procédure fiscale est différentes de la procédure civile.
- Le DF est contenu dans le CGI, il n'y a pas de référence au cc.

Donc argument suppose qu'il est indépendant.

Maurice Cozian « l'autonomie du droit fiscal est une tarte à la crème ».

Dans cet article, il explique que l'autonomie du DF est un formalisme. Le DF ne méconnaît la notion de société, de famille, de propriété... Ce sont des notions de droit privé.

Cet auteur aboutit à la conclusion que le DF est un **droit de superposition** au droit privé et au droit public.

Autres arguments :

- Quand on étudie la JP, on constate que lorsqu'on a une disposition fiscale dérogatoire au droit commun, elle est interprétée strictement par le juge fiscal.
- On retrouve la hiérarchie classique des normes dans le droit fiscal.
- Quand le texte est obscur, le juge fiscal se réfère au droit commun ou autre branche.

D'avantage un droit de superposition qu'un droit autonome.

Le juge ne cherche pas à interpréter la loi fiscale quand un texte est obscur, mais il se réfère au droit commun (ou autres branche). Preuve que ce droit n'est pas autonome.

Interprétation stricte de la règle dérogatoire au droit commun.

I°) Le principe de légalité

Les normes fiscales ne peuvent être élaborées que par le législateur, **art 34 §6C** la loi fixe la règle de l'assiette, du taux et modalités de recouvrement de l'impôt. C'est un pouvoir régalien. Le principe ne signifie cpdt pas que le recouvrement par l'impôt doit s'effectuer par l'État (mais aussi par établissements privés ss contrôle de l'État par délégation de recouvrement de l'impôt). Le bénéficiaire de l'impôt pt être une personne autre que l'État, telles que les collectivités territoriales (fondement de la libre administration de ces coll) qui ont un pouvoir fiscal dérivé. Il faut que ce bénéficiaire soit dépositaire d'une mission de service public.

C'est un principe constitutionnellement informé et protégé.

Art 13 et 14 de la DDHC du 26 août 1789 : ces art posent le principe de légalité.

Art 14 : c'est le pouvoir législative qui ont le droit de fixer les modalités de l'impôt. Cela veut dire qu'aucune levé d'impôt ne peut se faire sans le consentement des citoyens.

A°) Un principe constitutionnellement affirmé et protégé

Le Cconst censure les atteintes au principe de légalité :

- La Cconst protège le domaine de l'art 34. Il va vérifier que l'art 34 est respecté.

Décision 8 janvier 1991. Le législateur avait crée une taxe. Le Ccel censure car le législateur n'avait fait que fixer le taux et l'assiette d'imposition. Or, il devait également déterminer les catégories de redevables et les modalités de recouvrement.

Association avec le principe de légalité devant l'impôt : contribution également répartie entre les citoyens. Il faut éviter les discrimination en matière fiscale. La source de ce principe se sont les art 13 et 14 de la DDHC. + art 1^{er} C° 1958. Ce principe a contrario signifie que le législateur en cas de différence de situation entre les contribuables peut adopter une différence de traitement. Le Cconst va vérifier à chaque fois que la différence de traitement est justifié par une différence de situation. Il mène

un contrôle approfondi. Cconst a été suivi par le CE, il admet que les contribuables peut faire des traitements différends mais qui doit être justifié.

A contrario, le législateur en cas de différence entre les situation entre les contribuables pt exercer un traitement fiscale différent. Le Cconst va vérifier que cette différence de traitement est bien justifié par une différence de situation. Il mène un contrôle approfondi.

Le CE, 19 décembre 2000, admet parfaitement que des contribuables puissent faire l'objet de traitements fiscaux différents.

Principe de nécessité de l'impôt : le Cconst contrôle son respect.

Ce principe justifie la lutte contre la fraude fiscale. **L' art 13DDHC** justifie que l'exercice des libertés et droits individuels ne justifient pas la fraude fiscale.

Décision, « canard enchaîné », 30 dec 87 = Le leg sanctionne le journal. Cconst censure le leg car il avait établit comme sanction qu'en cas de divulgation de revenu de pers publiques non autorisé, il devait verser les montants révélés.

Disproportionné et non nécessaire.

Principe de non rétroactivité de la loi fiscale : Loi fiscale d'application immédiate et de nature non rétroactive. Cad si le fait générateur est antérieur à la date d'entrée en vigueur de la loi fiscale, celle-ci lui est inapplicable. Sécu pr les contribuables. Principe de valeur législative. Le leg pt cpdt y déroger uniquement si la rétroactivité est motivée par un intérêt générale (! Non financier).

Vérifie également qu'elle n'inflige pas de sanctions au contribuables pr des faits antérieurs.

Cette loi est en principe votée en décembre pr la prochaine année à venir. Elle consterne cpdt des revenus conçus à l'année précédente. De facto la loi fiscale est rétroactive. Argument que ce n'est pas de la rétroactivité car on ne pt connaître les revenus qu'à la fin de l'année.

Attention : La loi du 27 décembre 2008 : on peut considérer qu'elle est de facto rétroactive mais ce n'est pas de la rétroactivité car on ne contrôle l'ensemble des revenus qu'à la fin de l'année.

Principe d'intelligibilité de la loi fiscale : Loi de finance du 30 dec 2005 pr 2006.
Disposition qui vise à plafonner certains avantages fiscaux. Lutte contre les niches fiscales.

B°) Les acteurs participant à l'élaboration de la norme fiscale

* Le 1^{er} est le ***législateur***, par le biais des lois de finances votées en décembre et des lois ordinaires (ex : Loi LME 4 août 2008).

* Ensuite le ***pouvoir réglementaire***. Il ne pt intervenir que ds les domaines n'appartenant pas législateur ou sur renvoi express de la loi. Il a l'interdiction d'établir de nveaux impôt mais en pratique il prend ttes les mesures d'application d'une norme fiscale. C'est aussi le pouvoir des collectivités territoriales.

* Enfin le ***pouvoir exécutif***, il intervient parfois grâce au mécanisme des ordonnances.

Ex : Mécanisme des zones franches institué par l'ordonnance de 1986.

Compilation des textes = code général des impôt et le livre des procédures fiscales.

Code générale des impôt => depuis 1950 se trouve la transposition des lois fiscales et 4 annexes reprenant les dispositions réglementaires.

Le livre des procédures fiscales => Comprend l'ensemble des règles de procédure fiscale pr calculer, contrôler et recouvrer l'impôt (ts les droits des contribuables et de contentieux).

II°) Les limites au principe de la légalité

A°) Les limites politiques

1°) Sources internationales

Application de l'**art 55C**, principe de l'autorité des traités et conventions internationales ont une autorité supérieure sur les lois.

En matière fiscales les sources st surtout les conventions fiscales (ce st des traités). La France a signé environ 100 conventions. Principal objectif de limiter les doubles impositions. Elles visent donc à protéger le contribuable mais aussi depuis peu de lutter contre la fraude et la l'évasion fiscale. D'autres plus rares, conventions protégeant le contribuable en lui permettant de connaître à l'avance de régime fiscal auquel il sera soumis pr éviter une discrimination fiscale.

* **Doubles impositions** : Elles st bilatérales et concernent les ressortissant nationaux à l'étranger, dans l'autre État. On parle de l'État de la source qui est l'État d'où proviennent les revenus du contribuable. L'État de la résidence est le lieu du siège ou domicile fiscal du contribuable.

Deux méthodes utilisées =

-Prévoir une imposition exclusive. Cad que le ressortissant est exonéré d'impôt ds l'État de résidence.

-Imposition partagée/Système de l'imputation. Le contribuable va être imposé à l'étranger mais en mm tps il pourra imputer cet impôt acquitté sur l'impôt qu'il doit en France.

Objectif de rapprocher les États qui s'assisteront mutuellement ds l'opération de recouvrement. Convention fixe un cadre de coopération entre eux.

Les conventions st en principe supérieures aux lois. Arrêt **Nicolo, 1989, CE** contrôle de la conformité des lois aux conventions fiscales.

Arrêt 28 juin 2002, « Schneider » = CE déclare que l'art 209 CGI était contraire à la convention fiscale signée entre la France et la Suisse. Soc a des filiales en Suisse et verse des dividendes en France. L'art 209 taxait les dividendes reçus par la soc de ses filiales (lutte contre fraude fiscale). Contraire à la convention qui autorise la double imposition.

Mtnt la France ajoute une réserve de l'application de cet article ds les conventions qu'elle passe. Elle a fait ajouter un avenant à la convention Suisse.

2°) Le droit communautaire dérivé

- Le droit communautaire prime sur les lois ordinaires :

Ce droit contraint le parlement français, le législateur ne peut pas tout faire librement. Tente aussi d'harmoniser la législation fiscale de l'UE. Droit communautaire dérivé depuis 2004 échappe au contrôle du Conseil Constitutionnel.

La fiscalité interne doit respecter les piliers du droit communautaire :

* Libre circulation des capitaux, travailleurs et services

* Liberté d'établissement. Le droit fiscal ne doit pas porter atteinte à ce principe de **l'article 43 du Traité d'Amsterdam**. Interdit aux États de prévoir des conditions d'exercice différentes pour leurs ressortissants et ceux de l'UE. Égalité de traitement.

France souvent condamnée par la **CJCE, 1986**, à propos de l'impôt fiscal car celui-ci était réservé uniquement aux personnes ayant un domicile réel/siège social en France. Il n'était pas accordé aux succursales françaises ayant leur siège social dans un autre État.

CJCE, 11 mars 2004 = Ancien article 167bis visait à imposer les plus-values latentes lorsqu'un ressortissant quittait le territoire français. Contraire à la liberté d'établissement.

L'intervention du droit communautaire pour harmoniser le droit fiscal :

La **TVA** est prévue à l'article 93 du traité de Rome : donne compétence pour harmoniser la législation relatives à **la TVA et les autres impôts indirects** à partir du moment où elle est nécessaire pour le respect des piliers.

Directive 6 du 17 mai 1977 : qui harmonise les règles d'assiette en matière de TVA.

Directives de 1990 : S'agissant **des impôts directs**, 1^{ère} concerne le régime mère/fille et la 2^{ème} les fusions.

CE décide que le législateur ne peut pas laisser subsister des dispositions fiscales contraires aux directives. Et peut être condamné à la répétition de l'indu. Il refuse de soulever d'office l'incompatibilité d'une loi fiscale. Une directive même non transposée peut être contrôlée par le CE et peut demander à la Commission européenne, que la responsabilité de l'État soit engagée pour manquement.

Action en responsabilité de l'État pour réparer un préjudice individuel s'effectue devant la CJCE.

Le CE a décidé que le législateur ne peut pas laisser substituer des dispositions fiscales internes et que l'État peut être condamné à la répétition de l'indu.

Le CE refuse de soulever d'office l'incompatibilité d'une loi fiscale à une dispo° du droit communautaire.

Une directive même non transposée peut être invoquée devant le CE. Le CE va devoir juger en fonction de l'esprit de la directive dans ce cas.

Le requérant peut demander à ce que la responsabilité de l'État soit engagée pour non respect de la transposition d'une directive. Cette action en manquement de l'État est introduite devant la commission européenne.

Les JA peuvent saisir la CJCE pour toutes Q° préjudicielles. Q° systématiques pour les aides d'État.

Action en responsabilité de l'État : requérant portera l'affaire devant la CJCE.

La CEDH :

Elle énonce des libertés individuelles et fondamentales. Ainsi que le droit à un procès équitable et droit au respect de ses biens. Art 6-1.

Depuis **arrêt 24 fev 1994 « Bendemoum »** les sanctions fiscales revêtent un caractère pénal.

CE, 1995 se rallie à la position de la CEDH, le caractère pénal des sanctions les soumet à l'art 6-1.

Jusqu'alors on considérait que la matière pénale ne s'appliquait pas en matière fiscale.

Tous les litiges fiscaux ne sont pas soumis à l'art 6-1, ce n'est uniquement quand il y a des sanctions fiscales prononcées que la CEDH s'applique et que la cour intervient.

Cass, 12 juillet 2004 « Pelat », s'aligne sur la décision de la CEDH.

B°) Les limites juridiques

Mise en œuvre des textes fiscaux est l'administration fiscale. En interprétant ces textes, elle porte parfois atteinte à la légalité.

1°) La doctrine administrative : instructions et circulaires

Interprétation finalement nécessaire. La doctrine adm se définit comme l'ensemble des positions et des pratiques de l'administration fiscale par écrit. Il y a les instructions administratives qui st des écrits donnant une interprétation législative, publiées ds le JO adm...

Il y a les circulaires qui lient les agents de l'administration, elles st établit à leur destination. Leur indique l'interprétation et l'application des textes législatifs. Portée générale.

Autre écrits tels que notes, réponses ministérielles... portée particulière vise à traiter de points fiscaux particuliers.

En principe la doctrine devait être dépourvue de tte force obligatoire et être conforme aux textes législatifs. Principe de hiérarchie des normes.

Si une dispositions (circulaires) est plus sévère que la loi fiscale, elle sera écartée par recours pr excès de pouvoir (le juge administratif l'annule car elle est entachée d'incompétence) ou l'exception d'illégalité.

Cpdt a contrario pr la sécu du contribuable devrait on faire prévaloir la circulaire à la loi? Si en faveur, il pt s'en prévaloir, on l'a rend opposable en dépit de son illégalité.

Le contribuable pt il opposer à l'administration fiscale sa propre doctrine?

Art L80 A LPF : Date de la loi du 28 décembre 1959, reconnaissance de l'opposabilité de la doctrine administrative (qui est en principe inopposable). Sacralisation de la doctrine administrative. Champs d'application de ce texte concerne l'assiette de l'impôt. Condition que la prise de la position a été publiée (elle est formelle).

Art 80 B LPF : Date de loi du 8 juillet 1987, règle que l'administration fiscale ne pt pas procéder à un rehaussement des impositions si elle a pris position sur une situation que lui a soumis le contribuable.

Si l'adm n'a pas rep ds un délai de 3/4 mois, le contribuable est protégé d'une immunité de tout changement de position de l'adm.

www.impot.gouv.fr liste des circulaires, conventions fiscales.

Principe de la sécurité juridique et de bonne foi prime.

La loi s'efface volontairement, limite juridique.

2°) La jurisprudence

Les lois fiscales st précisent de la notion d'interprétation du juge est bcp plus réduite que ds les autres droits. Ces lois sont d'ordre public contrairement à celles en droit civil qui st supplétives.

La méthode par analogie est prescrite en droit fiscal. Le juge fiscal a alors très rarement recours aux travaux préparatoires.

Il existe cpdt des créations prétoriennes =>

- **Notion d'acte anormal de gestion** : acte accomplis non pas ds l'intérêt de l'entreprise mais ds l'intérêt de dirigeant ou de tiers. Ces dépenses ne st pas déductibles du résultats.
- **Juge administratif fait des erreurs comptables** : distinction des erreurs comptable des décisions de gestion relevant de la liberté de gestion du contribuable. Ces décisions s'imposent au contribuable mais l'administration fiscale se réserve le droit de modifier le traitement fiscal.
- **Mvt d'harmonisation du droit fiscal et du droit privé** : 2Jp rendues en 1984. La 1^{ère} traite différemment les cessions massives de droit sociaux (cessions de contrôle). Jusqu'en 84 elles étaient analysées fiscalement comme la fin de l'être social. Revirement car le droit fiscal s'aligne désormais sur le droit des sociétés.

La transformation de la structure juridique de la société fiscalement était considérée comme un changement de la personne morale. Revirement, s'aligne sur le droit des sociétés, pas de changement de la personne morale.

Liens fiscalité et comptabilité =

Ce sont des disciplines indépendantes cpdt la fiscalité utilise les calculs comptables. La finalité de la compta n'est pas la mm que la fiscalité. But de la compta est de fournir aux actionnaire, de fournir une image économique fidèles et sincère de l'entreprise. Alors qu'en fiscalité, certains produits ne st pas imposables...

Le patrimoine prof d'un exploitant est différent en fiscalité et en comptabilité. Cette différence tant à s'accroître par les normes comptables internationales.

imprimé

TITRE I. LES IMPOTS SUR LE REVENU

L'IRPP (impôt sur le revenu des perso physiques) et **IS** ce st les impôts directes, sans contrepartie.

Le ppe de la taxation- on impose les revenus déclarés par une perso physique ou PM des que ces gains st acquis.

Not° de revenu fiscal:

En Dciv : le **revenu** c une somme d'argent provenant d'une source permanente de manière périodique.

Ce qui est important c la source. Cette déf° est restrictive car on ne tient pas compte des gains occasionels, des gains en nature.

On a complété la notion de **la théo de l'enrichissement**: ici on prend en compte ce que le contribuable accumule et dépense au cours d'une meme période.

Le D fiscal repose sur ces deux notions.

La division IRPP et IS nest pas exacte. Car ces deux impôts ont les points de regroupement.

On détermine le revenu imposable de la meme façon:

- détermination de la personne imposable, des revenus imposables, la période d'impositions.

Art. 13, CGI: « 1. Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. » C IRPP

Art 38, CGI : « 2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net

s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés. » c IS

Ds les deux cas on va voir les revenus nettes. On devra distinguer le patrimoine de l'ent et le patrimoine privé de l'exploitant. Toutefois les méthodes d'identification du revenu imposable est différente entre IRPP et IS. En mat d'IRPP on prend en compte la posst contributive du contribuable. En mat d'IS on prend un taux proportionnel.

Chapitre I. L'Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP)

Section 1. Les règles générales de détermination du revenu imposable

§1. Règles de détermination de la personne et des revenus imposables

A. Les personnes imposables

1. Notion de foyer fiscal et aménagements

Selon l'art 6 le foyer fiscal comporte les époux et les perso en charge de moins de 18 ans. IR porte sur l'ensemble du revenu du foyer fiscal. La composition du foyer fiscal est fixée au 1 janv de l'année d'imposition.

Les époux st solidaires des dettes fiscales. On peut la désactiver bien sur. Ces règles vt etre identiques si on fait un PACS. Le D fiscal ne reconnaît pas le concubinage.

2. aménagement de la notion du foyer fiscal

Les aménagement de la notion: un enf de moins de 18 ans peut etre détaché du foyer fiscal si il travaille ou a une fortune propre.

Les enf de plus de 18 st détachés du foyer fiscal. Ms ils peuvent etre rattachés.

Ceux qui ont moins de 21 ans peut être attaché au foyer.

Les enf 18-25 qui poursuivent des études peuvent être attachés au foyer fiscal.

Les enf mariés ou qui ont les enf peuvent être attachés au foyer fiscal de leur parents.
Le foyer alors bénéficiera d'un abattement.

Si les parents habitent séparément ms l'enf habite chez les deux, les parents partageront le rabattement pr moitié.

Les époux et les pacsés peuvent être imposés séparément ds 3 cas:

- mariage sous régime de séparation des biens et vivent séparément;
- en instance de divorce à cond° d'autorisation de résider séparément;
- si l'un des deux abandonne le domicile conjugal.

Les perso dt les revenus st modeste st exonéré d'imposition. Limites d'exonération de l'impôt sur le revenu:

- contribuables de moins de 65 ans : 8270 €
- contribuables de plus de 65 ans : 9040 €

3. Entreprises individuelles et sociétés « dites transparentes ». Option (loi LME 2008).

Le D fiscal nie la qualité de sujet de D à l'ent indiv-elle. Par csq c l'entrepreneur qui va être imposé. Pourtant le D fiscal distingue le patrimoine perso et prof du l'entrepreneur.

Les sct de perso, les sct civiles, les GIE, les EURL à cond° que l'associé unique soit une perso physique, ces sct ont un régime identique aux ent indiv.

La loi 2008 a introduit une nvelle règle: certaine SA, SARL, SAS peuvent opter pr e régime des sct de personnes.

- les sct de perso de moins de 5 ans et non quottés.
- Il fo que les D sociaux soient

ex: on calcule d'abord le résultat imposable de la scet de personne. Après on calcule la part qui revient à chak associé ms en enlevant du résultat les sommes que chacun a reçu à titre perso. Après chak associé déclare le revenu brut.

Exercice: Le régime de transparence fiscale : la détermination du résultat imposable

La SNC Pilot comprend trois associés : M. Pilot qui détient 50% des parts sociales, Mme LeBail 30 % et M. Matricon 20%. Le résultat fiscal de la SNC s'élève à 155 000 euros en N. Les associés ont reçu chacun des salaires : 15 000 € pour M. Pilot, 10 000 euros pour Mme LeBail et 10 000 euros pour M.Matricon. Calculez la part imposable de chacun.

Réponse: $155000 - 15000 - 10000 - 10000 = 120000$;

ensuite on répartit: M Pilot va recevoir 120000 multiplié par 0,5= 60000

Mme le Baille 120000 mult par 0,3

M Matricon 120000 mult par 0,2

après chacun en tant que BIC va devoir déclarer: M Pilot 60000 + 15000.

B. Le principe de territorialité de l'impôt

1. Domicile fiscal et revenus de source française

art **4a** CGI: les personnes qui st domiciliés en Fce st imposés en Fce sur l'ensemble de revenu, meme de source étrangère, meme une personne étrangère.

Article **4 B** : notion de domicile fiscal

1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

*a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur **séjour principal** (si il réside plus de 183 jrs en Fce);*

b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus

Les critères de l'art 4B st indépendants. Le foyer fiscal c le lieu où réside la famille. Ce peut être le lieu du séjour ppal. Ms attention on ne regarde le lieu du séjour que ds le cas où on n'a pas pu identifier le foyer fiscal.

Exercice: M X loue une maison à Versailles pdt 15 ans, sa femme est en Fce, ses enf st en Fce. Il y réside 120 jrs par ans. Il travaille en Italie 240.

il doit être imposé en Fce, son foyer fiscal est en Fce, dc on s'en fout de son séjour étranger. _____

Art 4a al 2: ici le domicile fiscal doit être hors de Fce: *Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française.*

2. Aménagements

- ***une activité commerciale*** du contribuable est exercé en étranger qui a conclu une conv° fiscale ac la Fce. La plupart des conv° prévoit que l'imposition se fait ds ***l'établissement stable*** - c une installation permanente d'af autonome, au sein de laquelle s'exerce l'activité ppale. Ds cette hyp les revenus vt être imposés à l'étranger.

Ceci même si le contribuable a le foyer fiscal en Fce.

- les personnes domiciliées en Fce, qui exercent une activité salariée à l'étranger bénéficient d'une exonération en raison des salaires perçues à l'étranger. Ms cond°:

1. l'employeur doit être établie en Fce ou ds un E de l'UE ou ds un E ayant conclu ac la Fce une conv^o fiscale.

2. il fo que la personne soit ait été imposée ds le pays d'accueil, et que cet impot soit au moins égal au 2/3 de l'impot fr-s. Ou alors qu'elle ait travaillé à l'étranger pdt une durée sup à 183 jrs au cours d'une période de 12 mois.

§2. Règles de détermination de la période d'imposition

A. Le principe d'annualité

L'impot est du chaque année à raison des bénéfices dt ont été réalisés. Il s'agit de l'année civile d'imposition. Il fo que le contribuable ait eu la posst de disposer de ces revenus.

On prendss en compte le délai de 2 mois. Ce ppe interdit de prendre en copte des produits et des charges qui doivent être imposées à une autre période. Ce qui compte c pas la disponibilité du revenu, ms son acquisition.

Ex: le salaire de décembre est versé en janv 2009, ce revenu sera imposé pr l'année 2009.

B. Les dérogations au principe d'annualité

- ***le revenu exceptionnel*** qui dépasse la moyenne des revenus de 3 dernière année;

ex: prime de non concurrence, la prim de licenciement, le départ à la retraite.

On va étaler l'imposition de cette somme sur plusieurs années. C le sys de cautions. En pratique on étale cet impot sur 4 ans. L'impot de chaque année ve être calculé en ajoutant le 1/4 du revenu nette exceptionnel et on multiplie par 4 la caution supplémentaire obtenue.

Exercice d'application : les revenus différés.

Manon, célibataire sans enfant a reçu une prime de mobilité de 10 000 euros. Sans cette prime, son revenu net global ordinaire est de 20 000 euros. Aussi, elle aurait dû payer un montant d'impôt de 1540 €. Avec la prime, son impôt calculé à partir du revenu courant majoré du quart du revenu exceptionnel s'élève à 1790€.

Quel est le montant d'impôt que Manon doit payer si elle indique vouloir bénéficier du régime des revenus différés ?

Réponse: $1790 - 1540 = 250$,

$250 * 4 = 1000$, $1000 + 1540 = 2540$;

- - **le mécanisme du report déficitaire** – il permet que les déficits soient reportés jusqu'à la sixième année incluant l'année d'imposition.

§3. Règles de calcul du revenu imposable

Art. 13, CGI « 1. Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu. »

RBG = Revenu brut global = Somme des revenus catégoriels – déficits imputables sur le revenu global

RNGI = Revenu net global imposable = RBG – charges déductibles - abattements

Quotient familial = RNGI/ Nombre de parts du foyer fiscal

Impôt brut par foyer fiscal = Impôt brut pour une part * Nombre de parts du foyer fiscal

A. Le Revenu Brut Global: somme algébrique des revenus nets catégoriels

On obtient un RBG pr ts les membres du foyer. Il en a 8 cat de l'art 1a CGI. Chaque revenu catégoriel on calcule selon une certaine méthode.

RBG – c un revenu net catégoriel.

Ex: je suis salarié, sur la déclaration je vais mettre le montant net, cad sans les frais réels.

B. Le calcul du Revenu Net Global imposable

C plus important. C la somme du RBG moins les déficits, les charges déductibles, les abattements.

1. Les déficits catégoriels imputables sur le revenu global

si ds une des cat de revenus on constate un déficit il pourra être rapporté durant 6 années. Ms il fo respecter qlq règles en fonction de la nature de ce déficit.

*Si le déficit est lié aux **BIC**, il fo qu'ils soient non prof.

*Si le déficit est lié au **bénéfice agricole**, il pourra l'indiquer ds le calcul de RNG ds la limite : Imputation des revenus agricoles sur le revenu global

Plafond des revenus agricoles : 105 239€

Cad uniquement si l'ensemble des autres revenus ne dépassent pas cette somme.

2. Les charges déductibles

Ici on a des charges sociales et écon. Ce st les charges qu'on n'a pas pu enlever dds chacune des cat des revenus. Ce st:

- les pensions alimentaires versées au ascendants non attachés au foyer fiscal; (plafond: **5729€**)

- la pension alimentaire en cas de divorce ou séparation, ms cette alimentation doit être décidée en Jce;

- les frais d'accueil d'une perso de plus de 75 sous cond° que cette perso ne soit pas bné d'une pension alimentaire de la part du contribuable, en plus elle ne doit pas bénéficier de revenu sup à l'allocation de solidarité vieillesse. (plafond: **3 296 €**)

- les charges liées au monuments historiques;
- les pertes du capital supportés par le créateur de l'ent.

! les pensions alimentaires au conjoint st multipliés par 1,25 !

ex: pension de 1500, on déduit $1500 \times 1,25$.

3. Les abattements

Abattement - un pourcentage de la base imposable qui n'est pas pris en compte ds le calcul de l'impôt.

2 types d'abattement:

*Abattement enfant marié rattaché

Enfant : 5729 €

Couple : 11458€

*Abattement en faveur des personnes âgées ou invalides

RNG inf. ou égal à 13950€ => abattement : 2266€

RNG entre 13950€ et 22500€ => abattement : 1133€

Section 2. Les règles spécifiques de détermination du revenu imposable

§1. *Les revenus catégoriels et leur régime d'imposition*

Ici on va suivre l'ordre de l'art 1 A du CGI.

A. Les revenus fonciers

3 types de revenu:

- ils st tiré de location d'un bien immeuble, à titre particulier, non meublé.
- En plus un terrain, une prt non batie.
- En plus les revenus d'une SCI non soumis à IS. Ce st ses associés

Pr calculer le revenu net imposable il fo prendre le montant de revenu annuel.

Si supérieur à 15 000 euros par foyer fiscal, le revenu net va etre calculé par la différence entre le revenu brut encaissé aukel on va soustraire les charge de prt. C le régime réel.

Les charges déductibles: les travaux de réparation, les interets des emprunt contractés pr lacquisition de l'immeuble, les primes d'assurance, les frais de gestion, la taxe foncière. (art 31 CGI).

Le montant net obtenu doit etre reporté sur la déclaration des revenus classiques.

Ms si les revenus st inférieurs à 15 000, on ne remplit pas la déclaration spéciale. Ce régime est microfoncier. Ici on utilise une évaluation forfaitaire, cad qu'on va prendre les loyers encaissé aukel on v soustraire un abattement de 30% (qui a pr fonction de remplacer des charges déductibles).

Ex: 12000 de revenu foncier, le revenu net imposable est $12000 \times 0,7 = 8400$ euros.

En meme temps le foyer fiscal peut refuser au régime micro-foncier, si elle a bcp de charge déductibles par ex. cette option irrévocable dure pdt 3 ans.

Le régime de déficit foncier:

il ne simpute que sur le revenu foncier des 10 années qui suivent années d'imposition. En réalité le déficit foncier qui est du non pas aux charges d'emprunt est imputable à l'ensemble de revenu du contribuable.

Exercice: Les déficits fonciers

1. M. X a dégagé en N un déficit foncier de 18 000 euros avec les éléments suivants :

Loyers bruts : 34 000€

Intérêts emprunts : 32 000€

Autres charges : 20 000€

Réponse: $34000 - 32000 = 2000$ – c le bénéfice

$2000 - 20000 = - 18000$: c le déficit foncier.

On a le déficit on compare le revenu brut et les interets d'emprunts, ms le déficit vient des charges. (il fo tjs enlever en ordre: interets emprunt d'abord, après les autres charges)

C pourkoi on peut l'imputer sur le revenu net globale. Sauf qu'on a un plafond de 10700 euros. $RNGI = RNG - 10700$;

Il restera alors à imputer $18000 - 10700 = 7300$. ce déficit faudra imputer les uatres années.

2. M. X a cette fois dégagé un déficit foncier de 18 000 euros avec les éléments suivants :

Loyers bruts : 34 000€

Intérêts d'emprunt : 36 000€

Autres charges : 16000€

Réponse: Le déficit est du aux interets d'emprunt. $34000 - 36000 = 2000$, elles ne seront imputable que sur le revenu foncier des 10 années qui suivent.

Il reste le déficit de 16 000 des autres charge. Il va pouvour imputer au RNG le plafonds de 10700. Et le reste de 5300 sur le revenu foncier pdt 10 ans.

B. Les bénéfices industriels et commerciaux (BIC)

1. Domaine des BIC

C pas une notion jurk. C une notion fiscale. Le D fiscal a une vision large sur ces BIC.

Art 34 CGI: «Sont considérés comme bénéfices industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale.»

Il fo que ce soit un acte de cce ds un but lucratif et de façon habituelle. Ms la notion va au-delà de l'acte de cce car on y ajoute les activités artisanales.

L'art 35: ajoute les activités commerciales par assignation. On y comprend par exemple la location meublée, la location-gérance, les marchands des biens.

L'art 209-1 renvoie au BIC pr calculer le bénéfice de l'IS.

Par csq la fiscalité de BIC n'est pas propre aux ent commerciale.

On distingue aussi les BIC **professionnels**: c qd le contribuable participe personnellement à l'activité. Ms si ce contribuable a confié la gestion à qn, on a des BIC **non professionnels**.

En cas de location meublée: BIC prof – si les recettes brut par ans st sup à 23000 euros ou si le total de ces recettes est représente plus de 50% de revenu du contribuable.

L'enjeu de qual° est: certains des avantages fiscaux st réservé au BIC prof. Les déficit liés au BIC prof peuvent s'imputer intégralement sur le RGN. Les déficit liés au BIC non prof ne peut s'imputer que sur les revenus de meme nature pdt 6 ans.

En cas de BIC prof les plus values st exonérées. En cas de BIC non prof les plus values st soumises à la fiscalité des ménages.

2. Les régimes d'imposition

les BIC imposables st ceux réalisés pdt l'année d'imposition.

Attention: on est ici ds le cadre des net de personne, sinon on serait ds l'IS!!!!

- ***Le réel simplifié***

Il s'applique qd le chiffres d'af hors taxe ne dépasse pas 763 000 ent de vente, 230000 pr le prestation de service. L'ent peut opter pr le régime normal. Ce régime peut concerner les ent soumises au microrégime, qui ont opter pr le régime simplifié.

L'ent ici a des O° allégées, elle remplit une déclaration spécifique. Elle produit une déclaration de ses résultats.

Le bénéfice net réel = le revenu net – l'ensemble des charges prof.

- ***Le régime des micro-entreprises***

Il s'applique aux ent dt le chiffre d'af hors taxe est inférieur au 80 000 pr ent de vente et 32 000 pr les net prestataire de service.

Ici le contribuable indique ds la déclaration normale le montant de son chiffre d'af. Pr les charges on a le mécanisme d'abattement:

71% - ent de vente;

50% - ent de service.

- ***Le régime du réel normal***

Il permet de calculer l'IS. C qd les seuils du réel simplifié st dépassés. La déclaration doit être détaillée.

3. Les centres de gestion agréés.

Les ent individuelles et les résultats sont imposées dans la catégorie des BIC, ils peuvent adhérer aux centres de gestion agréés. Alors l'ent peut bénéficier d'une assistance en matière de gestion, et aussi des avantages fiscaux :

*pas de majoration de 25% de son bénéfice imposable;

*quand on a un entrepreneur et le conjoint travaille dans l'ent, on peut déduire ce salaire sans limite. Sinon on a un plafond de 13 800 par an.

*on déduit tous les frais d'adhésion et de comptabilité au centre de gestion.

Détermination du bénéfice imposable : voir IS

C. Les rémunérations des gérants et associés de certaines sociétés

art 62: *Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 211, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires, lorsqu'ils sont alloués :*

- Aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'article 3-IV du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié ou dans celles prévues à l'article 239 bis AA ou à l'article 239 bis AB ;

- Aux gérants des sociétés en commandite par actions ;

- Aux associés en nom des sociétés de personnes, aux membres des sociétés en participation et aux associés mentionnés aux 4° et 5° de l'article 8 lorsque ces sociétés ou exploitations ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux.

Le montant imposable des rémunérations visées au premier alinéa est déterminé, après déduction des cotisations et primes mentionnées à l'article 154 bis, selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

1° Ces gérants ne peuvent pas être considérés comme salariés de cette sct. La sct est soumise à l'IS. Cela concerne les gérants majoritaire et les gérant de commandite par action.

2° les associés des sct de personnes soumises à l'IS.

3° l'associé unique de l'EURL soumise à l'IS;

4° une sct agricole optée pr l'IS.

La cond° supplémentaire: il fo que cette rémunératon ait été admise en déduction du bénéfice imposable par IS.

On ajoute les avantages à nature et on retire les cotisations sociales = revenu à déclarer.

Les gérant peuvent opter soit pr le régime réel, soit pr abattement de 10%.

D. Les bénéfices de l'exploitation agricole

Ici on a une activité individuelle de biens ruraux par un exploitant individuel.

On a plusieurs régime:

***le régime de forfait:** le revenu ne dépasse pas 76300.

la formule pr calculer: on multipli le bénéfice forfaitaire moyen qui est fixé ds chak département par hectar de culture ou par animal d'élevage. On va multiplier ce forfait par le nombre de hectar ou animaux. Et si il n'y a pas d'adhésion au centre de gestion = ajoute la majoration de 25%.

***régime réel:**

on va appliquer les règles de BIC.

***régime réel simplifié:**

le revenu entre 76 300 et 350 000.

Les déficits agricoles: il est imputable sur le revenu net global ac le plafond: 104 239 euros (la somme de tt le revenu du contribuable).

E. Les traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères

Traitement – rémunération perçue en fonction d'un statut prof. Ex: fonctionnaire. On a aussi les revenus qui st réputés par les lois fiscales appartenir à cette cat: les dirigeants des sct de capitaux ect.

Il fo comprendre les revenus accessoire: les primes qui st versées annuellement, les avantage en nature, les revenus de substitution (les allocation chômage), les primes du congé payé.

Bref, les sommes qui st en dispo° du contribuable pdt l'année dimposition.

Certains revenus st exonérés d'impôt: les allocations familiales, les primes de retour en emploi, la participation des salariés au bénéfices de l'ent, des indemnités d'un stage (2 cond° : un stage obligatoire, de moins de 3 mois), les salaires de l'étudiant ac plafond de 3*1320, les cadeau en nature ac plafond mensuel de 134 euro, RMI, les indemnité de licenciement abusif ou irrégulier, la rémunération des heures sup.

Le montant net du revenu imposable: le revenu - les cotisations sociales obligatoires – les frais professionnels.

On a deux méthode pr évaluer les frais prof:

*le régime général: un abattement dee 10% du revenu brut. Il est plafonné 414 à 13893;

*le régime des frais réels: il s'applique à ts les revenus. Au sein du foyer fiscal les époux peuvent opter pr les régimes différents.

Les frais admis en déduction:

1° **les frais de transport** du domicile au lieu de travail. On peut déduire qu'un aller-retour par jr, à cond° que le domicile est situé à moins de 40 km du travail. (au-delà de 40 km il fo justifier cet éloignement auprès de l'A° fiscale).

Barème kilométrique fourni par l'administration fiscale (imposition 2008)

Puis. <5 000 km 5000 à 20000 km >20000 km

3 CV d x 0,376 (d x 0,225) + 758 d x 0,263

4 CV d x 0,453 (d x 0,254) + 998 d x 0,304

5 CV d x 0,498 (d x 0,278) + 1 100 d x 0,333

6 CV d x 0,521 (d x 0,293) + 1 140 d x 0,350

7 CV d x 0,545 (d x 0,309) + 1 180 d x 0,368

8 CV d x 0,575 (d x 0,328) + 1 238 d x 0,390

9 CV d x 0,59 (d x 0,342) + 1 240 d x 0,404

10 CV d x 0,621 (d x 0,364) + 1 283 d x 0,428

11 CV d x 0,633 (d x 0,381) + 1 260 d x 0,444

12 CV d x 0,666 (d x 0,397) + 1 343 d x 0,464

+12CV d x 0,677 (d x 0,412) + 1 323 d x 0,478

exercice:

M. X reside à 35 km de son lieu de travail et utilise sa voiture personnelle (5CV fiscaux) pour faire les trajets. Sachant qu'il travaille 220 jours dans l'année, quel montant de frais réels peut-il déduire ?

D= nombre de km par an. $70 \times 220 = 15400$ km. On applique la formule: $(d \times 0,278) + 1100 = 5381$ euro

2° le cout de repas: 4,25 par jr, ms il fo justifier.

3° les frais de documentation;

4° les interets des emprunt pr acquérir les titres de sct où on travaille.

5° les frais de déménagement pr motif professionnel;

Quant aux pensions et aux rentes viagères:

La **pension** – c un revenu périodik reçu autitre soit d'une retraite soit d'une invalidité, ou d'une pension alimentaire.

Elles st imposables: sauf la pension de combattant de guerre.

On a aussi un abattement de 10%. Min. par bénéficiaire : 357€

Max. par foyer : 3491€

Rente – c un revenu périodik qui provient soit d'un acte jurk soit d'un jugement.

Il fo distinguer:

*les rentes à titres gratuit: elle est imposée comme les pensions.

*les rentes à titre honéreux: la rente porte sur un immeuble, ici le régime va dépendre de l'age du rentier au moment de la constitution.

F. Les bénéfices des professions non commerciales (BNC).

Art 92: Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus

Il fo que cette activité soit exercé à titre individuelle et sans lien de subordination, sinon on retombe sur la cat des traitements et salaires.

Si c l'activité commerciale qui est accessoire d'un activité non commerciale, elle continue à etre traité en BIC

ex: dentiste qui vend les prothèses sera imposaé ds la cat des BIC.

BNC prof: si le contribuable exerce activement une activité à titre habituel et constant et ds un but lucratif. L'enjeu est important: les déficit prof st imputable sur le revenu global.

Le contribuable peut agréer à un centre de gestion. Cela permet d'enlever la majoration de 25 %.

On a aussi deux régime d'imposition:

***le régime de la déclaration contrôlée:** c un régime réel, revenu brut - les charges. Il est obligatoire à partir du revenu de 32 000 euros HT. Ou alors a choisi ce régime. Ce choix dure pdt 5 ans irrévocable.

Ici il fo une déclaratin détaillée des recettes et d'ensemble de charge, ce qui impose dde tenir la comptabilité.

La **comptabilité de trésorerie**: total de recettes – les charges.

On peut opter pr la **comptabilité d'engagement**: le contribuable fait la différence entre les créances acquises et des dépenses engagées.

Les dépenses déductibles: les dépenses de personnel, les dépenses d'entretien, les impot à caractère prof, les loyers, les amortissement des dif bien, les redevances.

***le régime déclaratif spécial** (micro BNC): les recettes st inférieurs à 32 000 euros, et que l'activité n'est pas soumise à TVA. Le contribuable doit indiquer le montat total des recettes. Le bénéfice est calculé forfaitement. Le revenu imposable= revenu brut – 34%.

abattement min de 305 euros.

G. Les revenus de capitaux mobiliers

ce st les revenus tirés de placement financier. 2 cat:

revenu issus du placement à revenu fixe, un placement à revenu variable.

Les revenus du livret A ou livret jeune st exonérés d'impots, les produits perçus ds le cadre de PEA.

***l'imposition de placement à revenu fixe**

on a 3 modes d'imposition:

1. le prélèvement à la source
2. le prélèvement forfaitaire libératoire: il concerne ts les autres produits hormis les O°. il concerne les contribuables qui ont son domicile fiscal en Fce. Le taux de prélèvement est de 18%.
3. le prélèvement libératoire obligatoire: c la loi qui décide? Les bons de la caisse nationale, les bons de trésor. Cela concerne les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en Fce. Le taux: 18%

***l'imposition des placements à revenu variable.**

Il fo f une distinction. Ex: les dividendes. On a deux régimes:

1. **le régime général**: ici il fo suivre qlq étapes:

☐ D'abord il fo f un **abattement** de 40%. Pr cela il fo que ce soit un revenu distribué, en plus il fo que cette distribution soit issue de décision régulière.

☐ On va déduire les **D de garde**. Pr cela il fo que le revenu soit effectivement imposable au barème progressif de l'impôt. Il fo que ces frais soient justifiés.

A contrario les frais de courtage ne st pas déductible, les frais d'abonnement des revus financières, les interets d'emprunt contracté pr acheter les action.

☐ **Abattement annuel fixe** : 1 525 Euros pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs ; 3050 Euros pour les contribuables mariés soumis à une imposition commune.

☐ **le crédit légal**: 50% des dividendes brut. Il est plafonné à 115 euros par contribuable, 230 euros pr un couple.

2. **le régime libératoire**: le contribuable doit avoir son domicile fiscal en Fce. Le taux : **18%**.

les avantage en nature à légard des associés, qui st illégales en D des ct, st qd meme imposés comme les dividendes, sans abattement.

Exercice: M. X a reçu pour l'année 2008 des dividendes pour un montant de 3860€. il a supporter les charge de 300, 200 D des gardes, 100 frais de courtage. Sachant qu'il n'a pas opté pour le prélèvement libératoire, quel montant doit-il intégrer dans son

revenu net imposable ? Quel serait l'impôt dû en cas d'option pour le prélèvement libératoire ?

Réponse:

-abattement: $3\,860 - 40\% = 2\,316$

-D de garde: $2\,316 - 200 = 2\,116$

- abattement annuel fixe: $2\,116 - 1\,525 = 591$

RNI: 591 euros, cela va être conclu ds RNI.

Ce n'est qu'à ce stade là qu'on enlève 115:

$591 - 115 = 477$

477 euros-c le revenu imposable

Si il opte pr le régime libératoire, l'impôt sera: 695 euros.

H. Les profits réalisés en France sur les marchés à terme, sur les marchés d'options négociables et sur les opérations de bons d'option.

Chacune de ces cat va être objet d'un traitement fiscal propre. Ces opérations relèvent de la cat des BNC. Elles sont soumises à un régime de déclaration contrôlé. On applique un taux forfaitaire de 18%.

I. Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature.

C'est un gain retiré lors d'une cession à titre onéreux. Les biens mobiliers ou immobiliers.

Si la plus-value est exercée par une personne physique elle est imposée ds cette catégorie. Il faut faire une distinction entre les différents biens:

*les biens immobiliers:

exonération: en cas d'expropriation, les biens dont le montant est inférieur à 15 000 euros.

PV brute = prix de cession net (prix de vente – les frais) – prix d'acquisition net (le prix d'achat + les frais d'achat ou 7,5 % du prix d'achat + les frais d'entretien et réparation du bien avec les factures et recours à un professionnel, sinon un forfait de 15% si détient depuis 5 ans).

PV imposable = PV brute – abattement/durée détention – abattement fixe (1000 euros).

Abattement: 10% par ans de détention depuis 5 ans de détention.

Le taux: 16 %, majoré de 11% par les prélèvements sociaux. Donc au final **27%** de la PV.

*les valeurs mobilières (les actions).

Le montant des cessions doit dépasser 25 000 euros par foyer fiscal.

PV nette imposable = Prix cession des titres - prix d'acquisition des titres – frais et taxes d'acquisition. (Par opération)

A partir 1 janv 2006 on a un système d'abattement: 1/3 par an au-delà de la 5ème année.

6-7 ans : $\frac{1}{2}$

7-8 ans: $\frac{2}{3}$

8 ans: abattement 100%, on ne paie pas d'impôt sur la PV réalisée.

C'est une mesure écolo qui pousse à conserver les titres. Mais aujourd'hui cette règle ne s'applique pas, car elle concerne les titres achetés après 1 janv 2006.

PV net globale: la somme de PV – la somme de moins-value.

La moins-value est imputable dans cette catégorie.

Le taux: 18%, majoré de 11% de prélèvements sociaux. **29%** en tout.

*biens ou droits mobiliers ou immobiliers

ex: cheval de course, dc ts les meubles hormis les valeurs mob. Les voitures, les meubles meublant st exonérés, ts les biens inférieure à 5 000 euros, détenu de plus de 12 ans.

PV brute = Prix de cession – prix d’achat – frais d’acquisition – frais de restauration ou remise en état.

PV imposable = PV brute – abattement de 10% au-delà de la 2^{ème} année de détention.

Le taux: 16% + 11%=**27%**

Exercice d’application sur la plus-value:

Roméo et Juliette sont pacsés et décide de partir à l’étranger à la fin de l’année (2008). Roméo a cédé une partie importante de son portefeuille de titres (PV : 15 000€), entraînant Juliette, laquelle a aussi cédé la totalité des valeurs mobilières qu’elle détenait (PV : 13 000€). Juliette a également vendu un appartement qu’elle avait acheté en 2000. Elle avait demandé à un entrepreneur professionnel de faire des travaux de rénovation, mais elle ne retrouve plus la facture. Les frais de cession se sont élevés à 1000€. L’appartement, acquis 100 000€, a été vendu 180 000€. Calculez l’impôt sur les plus-values.

Réponse:

cession des titres: PV brut: 28 000 il vt imposés sur cette plus value.

C la plus value nette, car on n'a rien précisé.

$28\,000 * 29\% = 8120$ euros

Cession d'immeuble: si c une résidence ppale, de la cession n'est pas imposée.

Sinon: PV brut: $180\,000 - 122\,500 - 1\,000 = 56\,500$

Prix d'acquisition = $100\,000 + 7,5\% + 15\% = 122\,500$

PV net: $56\,500 - 30\% \text{ (de PV brut)} - 1\,000 = 38\,550$

impot: $38\,550 * 27\% = 10\,408$ euros.

§2. *Les conditions de prise en compte des produits et des dépenses*

Ces règles s'appliquent à ts les cat de revenu.

A. Les critères de rattachement des produits et des dépenses

1. Le principe de la *comptabilité de caisse*.

C en mat d'IR. Ce ppe s'applique à la cat de revenus mobiliers, des revenus fonciers, des traitements et salaires, et pr BNC .

Iciles revenus vt comprendre les encaissements de l'année et les charges déductibles représentés par ls paiement réalisés.

2. *Les critères de rattachement des BIC et BNC.*

Ici on a opté pr la ***comptabilité d'engagement***. C le ppe des créances acquises et des dettes certaines. C le ppe de la comptabilité d'engagement. Ici on se réfère à la comptabilité. On enrégistre un produit qd il est acquis, peu importe la date de son encaissement.

Ce ppe est automatik pr les BIC, pr les BNC il fo que le contribuable opte pr cette comptabilité.

B. Les conditions de déduction des dépenses en fonction de l'affectation des biens

1. Le principe de séparation de l'actif commercial et du patrimoine privé.

C'est important qu'on a à faire à entrepreneur indiv. Il va distinguer son patrimoine privé. Donc il aura deux patrimoines. Le D fiscal va distinguer les biens affectés à l'exploitation (BIC), et d'autre côté d'usage perso (fiscalité de ménage).

2. Le principe de la liberté d'affectation comptable.

L'actif d'une ent individuelle (que l'exploitant a librement choisi à inscrire ds l'actif comptable).

CE 24 mai 1967: depuis le critère d'affectation comptable importe sur l'affectation matérielle.

- Limites au principe de la liberté d'affectation comptable.

Les critères d'affectation vont différer selon la nature des bénéfices. Si l'ent relève des bénéfices agricoles c la loi qui fixe la masse privée et prof.

Si l'ent relève du BIC: la jce privilégie le critère de l'inscription au bilan.

Si l'ent relève du BNC c le critère de l'affectation mat qui s'applique.

La jce distingue aussi selon le type de bien:

le fd de cce et le D au bail ils font partie de la masse prof.

Les valeurs mob: si l'objet de la sct est indissociable de l'activité de cette perso, elles seront inscrites ds fiscalités des bilans,

sinon: fiscalité de ménage.

Si cet entrepreneur constitue une sct on n'aura pas ce pb de distinction entre actif commercial et privé car la sct est autonome par rapport à ses associés.

Une sct de personne, si l'associé travaille ds cette sct: ses parts vont être considérées comme un actif prof,

C. Les conditions de déduction des dépenses du revenu brut global

1. Les dépenses en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu

Ici on aura pas bcp de dépense, car on a déjà eu l'imposition. C rare.

Ex: dirigeant d'une sct soumise à l'IS qui cherche à déduire les charges liées au passif de la sct.

2. Les dépenses en vue de l'acquisition d'un capital.

Ces dépenses ne sont pas déductibles. Car ce ne st pas les revenus qui augmentent ms juste le capital. Dc l'acquisition des parts sociales n'est pas déductible.

Exception: Si la sct est imposé sur le revenu, et l'associé les parts sociaales de cette sct exerce son activité ds cette sct, dc les parts sociales vt etre considérées comme les éléments d'actif prof, dc les charges d'emprunt pourront etre déduites.

3. Les dépenses déductibles pour des considérations sociales et économiques

Les pension alimentaire, les frais d'accueil des personne âgées de pluss de 70 ans.

Section 3. La liquidation et le recouvrement de l'impôt

§1. La liquidation de l'impôt

Liquidation se fait en deux étapes: on calcule l'impot brut, et après on calcue l'impot net.

A. Le calcul de l'impôt brut.

Pour ce calcul on a besoin de deux critère:

1. Le quotient familial.

Quotient familial = RNGI/ Nombre de parts.

Art 194 CGI:

I. Le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue à l'article 193 est déterminé conformément aux dispositions suivantes :

Célibataire, divorcé ou veuf sans enfant à charge = 1.

Marié sans enfant à charge = 2.

Célibataire ou divorcé ayant un enfant à charge = 1,5

Marié ou veuf ayant un enfant à charge = 2,5.

Célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge = 2.

Marié ou veuf ayant deux enfants à charge = 3.

Célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge = 3.

Marié ou veuf ayant trois enfants à charge = 4.

Célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge = 4.

Marié ou veuf ayant quatre enfants à charge = 5.

Célibataire ou divorcé ayant cinq enfants à charge = 5.

Lorsque les époux font l'objet d'une imposition séparée en application du 4 de l'article 6, chacun d'eux est considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien. Dans cette situation, ainsi qu'en cas de divorce, de rupture du pacte civil de solidarité ou de toute séparation de fait de parents non mariés, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal.

= 1,5 pr la mère, seulement 1 pr le père.

*En cas **de résidence alternée au domicile** de chacun des parents et sauf disposition contraire dans la convention homologuée par le juge, la décision judiciaire ou, le cas échéant, l'accord entre les parents, les enfants mineurs sont réputés être à la charge égale de l'un et de l'autre parent. Cette présomption peut être écartée s'il est justifié que l'un d'entre eux assume la charge principale des enfants.*

Lorsque les enfants sont réputés être à la charge égale de chacun des parents, ils ouvrent droit à une majoration de :

a) 0,25 part pour chacun des deux premiers et 0,5 part à compter du troisième, lorsque par ailleurs le contribuable n'assume la charge exclusive ou principale d'aucun enfant ;

b) 0,25 part pour le premier et 0,5 part à compter du deuxième, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'un enfant ;

c) 0,5 part pour chacun des enfants, lorsque par ailleurs le contribuable assume la charge exclusive ou principale d'au moins deux enfants.

Pour l'application des dispositions du premier alinéa, sont assimilées à des enfants à charge les personnes considérées comme étant à la charge du contribuable en vertu de l'article 196 A bis.

= 1,25 pr chacun des parents.

*II. Pour l'imposition des **contribuables célibataires ou divorcés qui vivent seuls**, le nombre de parts prévu au I est augmenté de 0,5 lorsqu'ils supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant. Lorsqu'ils entretiennent uniquement des enfants dont la charge est réputée également partagée avec l'autre parent, la majoration est de 0,25 pour un seul enfant et de 0,5 si les enfants sont au moins deux. Ces dispositions s'appliquent nonobstant la perception éventuelle d'une pension alimentaire versée en vertu d'une décision de justice pour l'entretien desdits enfants.*

2. Le barème progressif

Le quotient familial est le revenu qui correspond à une part entière.

Barème d'imposition des revenus de 2008 (pour une part):

Impôt brut du foyer = Impôt brut pour une part (application du barème progressif) *
nombre de parts du foyer fiscal

Fraction du revenu imposable (1 part)	Taux
N'excédant pas 5 852 €	0 %

De 5 852 € à 11 673 €	5,5 %
De 11 673 € à 25 926 €	14 %
De 25 926 € à 69 505 €	30 %
Supérieure à 69 505 €	40 %

Ce tableaux ne sert qu'à calculer l'impôt d'une part. De ce tableaux est compliqué, et en pratik on utilise une autre formule:

Soit R = revenu net global imposable et N = nombre de parts

$Q = R/N$ = fraction du revenu pour une part, cela permet de savoir la tranche où on se trouve. Par csq de savoir le taux:

En supposant que R/N compris entre 5852€ et 11653€

Impôt brut pr une part = $N * [(R/N - 5852) * 5,5\%]$ = $N * [0,055 * R/N - 0,055 * 5852]$ = $(0,055 * R) - (321,86 * N)$

Le montant de l'impôt brut relatif aux revenus perçus en 2008 peut-être calculé à l'aide des formules ci-après :

Revenu imposable (R) Nombre de parts (N)	Montant de l'impôt brut
N'excédant pas 5 852 €	0
De 5 852 € à 11 673 €	$(R \times 0,055) - (321,86 \times N)$
De 11 673 € à 25 926 €	$(R \times 0,14) - (1\,314,07 \times N)$
De 25 926 € à 69 505 €	$(R \times 0,30) - (5\,462,23 \times N)$
Supérieure à 69 505 €	$(R \times 0,40) - (12\,412,73 \times N)$

Exercice:

Un contribuable marié a un enfant qu'il vient d'avoir en décembre 2008. Il dispose d'un revenu net global imposable en 2008 de 40 000 €. Quel est le montant de l'impôt brut ?

Peu importe la date de naissance, il est réputé au 1 janvier:

$$N = 2,5$$

$Q = R/N = 16000$: on est à 3ème ligne du tableaux N°2,

on arrive au tableaux N°2: $(R \times 0,14) - (1\,314,07 \times N) = 2315$

Plafonnement du quotient familial

- 2 292 € par demi-part additionnelle pour les contribuables mariés,

- 3 964 € lorsque les contribuables célibataires ou divorcés vivent seuls et supportent à titre exclusif ou principal la charge d'au moins un enfant.... (CGI, art. 197, I, 2)

Application du plafonnement: on va compter l'impôt brut

après on va compter que le couple, ou le célibataire, cad le gain du quotient. Impot ac enf – impot sans enfant =

Si on dépasse le plafond: l'impôt brut = l'impôt sans quotient – 2292* N.

Ex: $40000/2 = 20\,000$;

impôt sans enf 2272; la différence = 657, c inférieur au plafonnement.

Décote

C qd on applique une cautisation est inférieure - Seuil de l'impôt brut inférieur à 862€ pour 2008.

$$\text{Décote} = 431\text{€} - (\text{impôt brut}/2)$$

Ex: l'impôt brut est de 800, la décote = $431 - (800/2) = 31$; impôt brut = $800 - 31 = 769$

B. Le calcul de l'impôt net

$$\text{Impôt net} = (\text{Impôt brut} - \text{plafonnement du quotient familial} - \text{décote}) - \text{Réductions d'impôt} + \text{Reprise d'impôt} - \text{Crédits d'impôt}$$

Remarque : ordre à respecter !

1. Les réductions d'impôt

Elles ne peuvent pas donner lieu à un remboursement de la part de l'A° fiscale. Elles sont déductibles de l'impôt avant les crédits d'impôts.

C'est mieux qu'une charge déductible: elle est déduite de l'impôt lui-même

réduction = s'applique sur l'impôt lui-même;

déduction = s'applique sur le revenu.

1) Enfants à charge et poursuivant des études

Le montant de la réduction d'impôt est fixé à :

- 61 euros par enfant fréquentant un collège ;
- 153 euros par enfant fréquentant un lycée d'enseignement général et technologique ou un lycée professionnel ;
- 183 euros par enfant suivant une formation d'enseignement supérieur.

2) Sommes versées à un salarié à domicile pour retraités et couples mono-actifs

Réduction égale à **50%** de la base (ce que ce salarié coûte aux cotisations URSAF) avec limite de 12 000 €. Limite majorée de 1500 € par enfant à charge, jusqu'à 15 000€.

3) Dons aux associations d'aide aux personnes en difficulté

Réduction de **75 %** des montants avec plafond de 488 € pour revenus 2008. Montant max de la réduction d'impôt = $75\% \times 488\text{€}$

4) Dons et financement de la vie politique, dons fondations ou associations reconnues d'utilité publique (par pers. Physiques)

Réduction de **66%** du don dans la limite de 20% du RNI.

2. Retenues à la source et crédits d'impôt.

Les retenues à la source est conçue pour éviter une double imposition des revenus perçus à l'étranger.

Un crédit d'impôt réduit l'impôt.

- Dépenses pour l'habitation principale dans le cadre de l'aide au développement durable et aux économies d'énergie

15% à 40% des dépenses en fonction de leur nature avec limite 8000€ pour personne seule, 16000 pour couple marié ou pacsé

- Des frais de garde des enfants de moins de 6 ans

Plafond fixé à 2 300 € par enfant. Crédit d'impôt = 50% du montant engagé.

- Des intérêts des prêts étudiants

Crédit d'impôt = 25% des intérêts versés, max = 250€.

- Des frais d'emploi d'un salarié à domicile

50 % des sommes versées avec les mêmes limites que pour la réduction d'impôt.

- pour tous les actes authentiques conclus après le 6 mai 2007 les frais d'emprunt pour la résidence principale.

3. le plafonnement des niches fiscales.

Cette mesure a été instaurée par la loi de finance de 2008 pr lutter contre les niches fiscales, on plafonne l'ensemble des avantages qu'un contribuable peut avoir grace aux réductions et crédit d'impot: 25 000 majorée de 10% du revenu imposable du foyer fiscal.

Ceplafonnement est applicable pr les revenus du 2009.

Ts les crédit d'impot qui st liées aux investissement st plafonnées. En revanche les avantages liées à la situation personnelle du contribuable, et les avantages d'interet général ne st pas soumis au plafonds.

Exercice:

Un contribuable célibataire dispose d'un bénéfice non commercial de 150 000 € et d'une plus-value mobilière de 100 000 € (imposable au taux proportionnel de 16 %).

Il a procédé aux investissements suivants :

- village résidentiel de tourisme pour 50 000 € (réduction 40 %) ; =) réduction d'impôt de 20 000
- acquisition d'un chauffe-eau solaire pour 8 000 € (crédit d'impôt de 50 %) ; =) crédit d'impôt de 4000€
- souscriptions au capital de SOFICA pour 18 000 € (réduction d'impôt au taux de 48 %) ; =) réduction d'impôt de 8640€
- souscriptions au capital de FIP corses pour 12 000 € (réduction d'impôt de 50 %). =) réduction d'impôt de 6000€

Il a par ailleurs supporté les dépenses suivantes :

- pension alimentaire pour enfant majeur de 12 000 € (charge déductible du revenu global) ; =) charge déductible plafonnée à 5568€ /enfant pour revenus de 2007.
- dons aux œuvres pour 1 000 € (réduction d'impôt de 66 %) ; =) réduction d'impôt de 660 €
- emploi d'un salarié à domicile pour 12 000 € (aide fiscale de 50 %). =) crédit d'impôt de 6000€

=> Ce contribuable peut être plafonné à compter de 40 000 € d'avantages en impôt obtenus (25 000 + 10 % de 150 000).

	Liquidation de l'impôt, tous avantages confondus	Liquidation de l'impôt hors avantages plafonnés
BNC déclaré	150 000 €	150 000 €
BNC imposable	150 000 €	150 000 €
Revenu global	150 000 €	150 000 €
Charges déductibles	- 5 568 €	- 5 568 €
Revenu net imposable	144 432 €	144 432 €
Impôt progressif (1)	45 710 €	45 710 €
<i>Réductions d'impôt</i>		
— dons	- 660 €	
— village résidentiel de tourisme	- 20 000 €	
— FIP Corse	- 6 000 €	
— SOFICA	- 8 640 €	
		- 660 €
Impôt progressif avant imputation (2)	10 410 €	45 050 €
<i>Crédits d'impôt</i>		
— salarié à domicile	- 6 000 €	
— chauffe-eau solaire	- 4 000 €	
Impôt progressif net	410 €	45 050 €
	Le total des avantages fiscaux plafonnables s'élève donc à 44 640 €, soit un montant plus élevé que le plafond déterminé pour ce contribuable	
Impôt proportionnel (sur plus-value)	+ 16 000 €	+ 16 000 €
Impôt net	16 410 €	61 050 €
Plafonnement global des avantages fiscaux (44.640 – 40.000 €)	+ 4 640 €	
Impôt net après plafonnement	21 050 €	

(1) Barème 2007 sur les revenus 2008

(2) Hors impôt proportionnel lié à la plus-value

§2. *Le recouvrement de l'impôt*

Chacune année le foyer doit remplir une déclaration avant le 30 mai 2009. L'Administration va établir l'avis d'imposition. Cet avis va indiquer la somme due, la date d'exigibilité.

A. Les modalités de paiement de l'impôt.

1. en principe le contribuable va verser deux acomptes en cours d'année. Ces acomptes sont dénommées tiers-provisionnelles. Le solde = impôt net à payer – la somme des acomptes.
2. On peut verser chaque mois de janvier à octobre un acompte égal à 1/10 de l'acompte payé l'année précédente. Le solde si il en a, sera dû.

B. Le bouclier fiscal

La première version du bouclier fiscal date de la loi de finance pour 2006. Le mécanisme: le total de l'IR + ISF + taxe foncière de la résidence principale, au plafond de 60% des revenus.

La deuxième version de 2007 a ajouté les cotisations sociales, au plafond de 50 % du revenu.

Cette mesure est inscrite à l'article 1 du CGI. En cas de dépassement cela donne droit à restitution de la fraction des impositions qui dépassent ce seuil.

Le droit de restitution ne s'applique qu'à ceux qui résident en France.

Chapitre II. L'Impôt sur les sociétés (IS)

Section 1. Règles générales de détermination du bénéfice imposable

§1. Règles de détermination de la personne et des revenus imposables

A. Les sociétés et personnes morales soumises à l'IS

Certaines st soumises de plein D, d'autres sur option.

1. Les sociétés soumises de plein droit à l'IS.

PM soumises à l'IS de plein droit

SA, SCA, SAS

SARL (sauf familiale ayant opté pour IR)

EURL avec associé p. morale

SCS pour part de bénéfice des commanditaires

Coopératives

Etab. Publics à activité lucrative

Associations avec activité relevant des BIC

Sociétés civiles avec activité relevant des BIC

- Option pour IRPP pour certaines sociétés de capitaux (Loi LME 2008)

2. Les sociétés soumises à l'IS sur option.

Ce st les sct transparentes, elles n'ont pas la personnalité fiscale, dc elles st soumises à l'IR, ms elles optent pr l'IS. Deux cond°: l'unanimité des associés, option irrévocable.

PM soumises à l'IS sur option:

EURL avec associé p.physique

SNC

Sociétés en participation

Sociétés de fait

Sociétés civiles

SCS pour part du commandité

3. Régime des groupes de sociétés

ds les groupes de sct le pb c que dun coté il y a l'unité écon du ggroupe, d'un autre coté on a le ppe de l'indépendance des PM qui composent le groupe.

Traitement fiscal des groupes :

A la base le droit fiscal ne les reconnaît pas mais il y a le mécanisme de l'intégration fiscale depuis 1987 qui s'applique non seulement aux sté de pers mais aussi aux stés soumises à l'IS. La sté mère va être alors la seule redevable de l'IS et l'impôt est du sur l'ens des résultats du groupe. Ce régime est étudié en M2.

Critère quantitatif : pr pouvoir faire jouer ça : la sté mère doit détenir **95 %** du capital de la filiale. Ce régime ne s'applique que sur option et ac accord des filiales.

Autre régime part : le régime spé des stés mère-filiales :

Ds cette hyp, il s'agit simplement de neutraliser la distrib des dividendes par les filiales à la sté mère pr éviter une double imposition de ces dividendes (chez la filiale + sté mère). Art 145 CGI : produits participation prises dans sté filles sont exonérées d'impôt chez la sté mère.

Dernière mesure à p 1^{er} janv 2009 : PME de moins de 2000 salariés franç soumise à l'IS peuvent déduire de leurs résultats les déficits subis par ses succursales et filiales détenues à plus de 95%.

B: le principe de territorialité

Ce pp signifie que sont uniquement pris en compte les bénéfices réalisés par les stés exploitées en Fce ou ceux dt l'imposition est attribuée à la Fce par convention internationale. Ts les benef réalisés par sté en Fce peu importe nationalité sté = imposés en Fce : critère= **lieu de réalisation des benef**, d'implantation de l'exploitation com : notion clé = notion d'entrep exploitée en Fce :

Application jp :

Elle a décidée que les benef réalisés à l'étranger échappent à l'IS en Fce ds 3 cas de figure :

- réalisé par un établissement stable : cad autonomie de gestion et de décision, une installation permanente et act lucrative.
- Représentant qualifié à l'étranger qui réalise actes pour le compte de la sté
- Cycle commercial complet à l'étranger.

Exercice d'application: *Précisez si le résultat fiscal dans les situations suivantes est imposable à l'IS en France ou à l'étranger :*

- *Résultat fiscal d'une filiale d'une société française implantée à l'étranger:* La filiale = imposée à l'étranger car autonome jur et comptablement. Par csq : si on donne résultat comptable de la sté mère : Ø de correction à effectuer car résultat mère ne prend pas en compte résultat filiale.
- *Résultat fiscal d'une succursale implantée à l'étranger:* La succursale à l'étranger : = établissement stable dc = soumise à l'IS à l'étranger : Ø comptabilité autonome : dc necess de retrancher du résultat de l'entrep en Fce ; le benef ou ajouter la perte (mais depuis 2009 poss de les imputer si 95%)
- *Résultat fiscal provenant d'immeubles situés hors de France, non inscrits au bilan d'une société étrangère :* Si = immeubles hors de Fce ms inscrits au bilan sté franç : revenus tirés = soumis à l'IS :idem pour tous actifs à l'étrangers au bilan.
- *Résultat fiscal résultant de l'achat en Hongrie de matériels pour une revente également à l'étranger. Il s'agit d'opérations habituelles gérées par une succursale:* L'ens du résultat fisc = taxé à l'étranger qd cycle com complet

§2 La détermination de la période d'imposition

Le pp d'annualité. Période d'imposition = 12 mois mais peuvent ne pas correspondre à l'année civile mais à l'exercice clos : taxation porte sur l'exercice clos.

Pp de l'indep des exercices comptables : chq ex doit se voir imputer

Aménagement au pp d'annualité :

- le traitement des **déficits** : déficit : 2 traitements \neq :

poss report en avant cad poss imputer ces deficit sur benef des années ultérieurs et sans limitation de durée

report en arrière (carry back) = imputation déficit sur excédents années antérieures : limitation= 3 exercices précédents :
remboursement de l'excédent d'impôt.

- la technique **des dotations aux amortissements**: qd une entrep acquiert un bien immob à l'actif du bilan : poss amortissement sur plusieurs année par les dotations aux amort. = étalement dans le temps d'un charge d'exploitation. = exception au pp d'annualité

§ 3 les règles de calcul du benefice imposable :

A. Renvoi aux règles applicables au BIC et les spécificités de l'IS.

Art 209-1 du CGI qui renvoie au règles art 34 à 57 relatifs aux BIC (benef ind et commerciaux). Découle du pp gal fixé à l'art 13 du CGI « def le résultat net (peu importe le contribuable) sous déduction de toute charge... ». Peu importe l'act de l'entrep.

* spécificités de l'IS (! pr cas pratique)

Certaines dispositions = qu'en matière d'IS not pr déductions :

Art 211 CGI : les rémunérations allouées aux dirigeants ou aux associés = considérées comme des charges ded (\leftrightarrow SNC) poss de les retrancher du résultat. Mais ded que si correspondent à un W effectif et \neq excessive par rapport au W effectué.

Rappel : qd sté soumise à l'IR (SNC) : on applique les BIC : rémunération dirig et associés \neq ded : = soumises à l'IR au nom des associés (= imposées ds 2 cat : ds cat traitements et salaires si art 62 ou cat BIC, benef agric... en fct act)

(art 210) Question des jetons de présence alloués aux administrateurs ou membres CS = ded aussi mais jetons = ded ds limite de 5% du produit obtenu de la moyenne des rému allouées aux salariés les mieux rémunérés :

jetons présence $\leq 5\% \times$ (moyenne salariés les mieux rému) \times nb administrateur ou membres CS.

Art 212 : les intérêts des comptes courants (qui viennent en ded du RF) = ded si \neq excessifs (dans la limite des intérêts communs), la partie suppl est réintégrée au RF.

= pr éviter les abus.

Autre spécificité : contrôle des parachutes dorés = ded que ds une certaine limite : 205 848 euros (pr 2008)

B La notion de benefice net.

On le calcul en fct des règles du BIC.

Cette notion figure à l'art 38 du CGI. Il y a 2 def du benef net mais mm résultat:

- l'ensemble des recettes auquel on retire l'ensemble des charges (CDR)
- \neq entre les valeurs de l'actif net à la clôture et l'ouverture de la période (Bilan)

C résultat comptable et résultat fiscal:

Pr déterminer le revenu fiscal on part du résultat comptable. Résultat comptable = total des produits – total des charges

Résultat comptable = total des produits (d'exploitation, financiers, exceptionnels)
– total des charges (d'exploitation, financières, exceptionnelles).

Résultat fiscal = résultat comptable

+ Charges non déductibles et MVLT (réintégrations)

- Produits non imposables et PVL T (déductions)

Déductions = PNI (produit non imposable)	Réintégrations : CND (charge non ded)
--	---------------------------------------

Attention produits = hors taxe

Ces corrections = retraitement du résultat comptable.

Exemple de PNI :

- dividende perçus par la sté mère

plus-value à long terme (=soumises à taux particulier)...

Démarche pour déterminer le revenu fiscal :

- Détermination résultat comptable
- Analyse charge et produit
- Liste des retraitements à effectuer

Exercice d'application: *L'entreprise Brandao a réalisé un résultat comptable de 13500€ en N. L'examen de la comptabilité montre que des charges non déductibles s'élèvent à 5000€, que des produits non imposables représentent 2370€ et qu'une plus value nette à long terme s'est élevée à 300€. Quel est le résultat fiscal ?*

Déductions = PNI	Réintégrations : CND
------------------	----------------------

<ul style="list-style-type: none"> • 2370 (PNI) • 300 (plus-values) 	+ 5000
---	--------

Dans présentation cas pratique, faire comme on veut tant qu'on est clair.

Section 2. Règles spécifiques de détermination du résultat fiscal imposable

§ 1 : Les produits imposables

Tous les produits comptabilisés sont en pp imposables : de Ø correction à faire.

Mais certains produits ne sont pas fiscalement imposables :

PP : à l'art 38-2 bis : pp de la comptabilité d'engagement (↔ pp de la comptabilité de caisse)

A. le principe de la comptabilité d'engagement :

Les produits sont enregistrés en comptabilité dès qu'ils sont acquis et peu importe leur date d'encaissement : une créance non recouvrée est prise en compte et charges si = certaines : cette règle = art L123-21 cd com. = ≠ ac droit privé : dès échange consentement créances = acquises ↔ droit fiscal ce qui importe = date d'exécution de la contrepartie de la créance = même chose en sens inverse : pp des dettes certaines : prise en compte dépense effectivement engagées pdt période. Donc si charge comptabilisée pr produit ultérieur = charge constatée d'avance ≠ droit civil.

Ce pp se décline en la théo des créances acquises et des dettes certaines

Application du principe:

*A quel moment produit vente = imposable ? = livraison matérielle du bien ≠ délivrance (exécution de l'obligation de délivrance = mise à dispo de la chose)

Dc imposs de comptabiliser par anticipation : imposs comptabiliser les bons de commande (necess livraison matérielle). Si il y a une CRP en même temps que vente, peu importe pr fisca.

*S'il s'agit d'un produit résultant d'une prestation de service :

Elle est imposée à l'achèvement de la prestation de service. Pb : qd prestation unique en plusieurs phases. 38-2 bis a):

- chaque phase autonome va être traitée de façon autonome. S'il n'est pas poss de distinguer ≠ phases autonomes : la totalité = imposable à la fin.

- si contrat d'abonnement, ... = prestation continue : les produits sont pris en compte au fur et à mesure des produits de la prestation

Et b) si travaux d'entrep qui donnent lieu à réception partielle ou totale : imposition à réception

Tous ces produits sont comptabilisés hors taxe.

Exercice d'application :

- Une vente en N avec une facture établie en N+1 : Vente en N, facture en N+1 : imposition en N car la livraison a eu lieu en N = cat comptable « produit à encaisser »

- Une vente d'un bien assortie d'une CRP, avec une livraison en N. Le règlement intervient en N+1: Vente d'un bien ac CRP ac livraison en N, règlement en N+1 : imposition en N

- Une prestation de conseil, réalisée de novembre N à janvier N+1 avec une facture établie en N+1: Prestation de conseil de nov N à janv N+1 ac facture en N : imposition en N : si produit = intégré au RC il faut le retrancher en N

- Elle a reçu un acompte en N pour une prestation qui donnera lieu à un rapport en N+1:

Prestation en N+1 ac acompte en N (acompte ≠ produit mais figure à actif bilan) : si comptabilisé, necess retrancher en N

- Elle a perçu des loyers en N et N+1 d'un immeuble inscrit à l'actif du bilan et donné en location : Loyer en N et N+1 d'un immeuble en location : imposition sur N et N+1

- Elle s'engage en N à réaliser une prestation de services pour une durée ininterrompue de 3 ans : La société s'engage en N à réaliser sur 3 ans une prestation ininterrompue : imposition sur toute la durée du contrat.
- Une vente sous condition suspensive en N, réalisation de la condition et livraison en N+1 :
Vente sous condition suspensive en N : la condition suspensive change la date de prise en compte produit
- Une vente sous condition résolutoire avec une livraison en N : Vente et livraison sous condition résolutoire en N : si condition résolutoire se réalise : vente annulée : lors de l'ex de réalisation de la condition résolutoire, il faudra déduire du Rc le produit qui n'est plus imposable.

B le principe du nominalisme monétaire :

En compta, les produit sont inscrits pr leur montant facturé, cad on ne prend pas en compte inflation= pp du coût hist : 1€ = tjr 1€.

En fisca : question des gains latents de change : hyp : l'entrep vend un bien et il y a des fluctuation de cours entre date de livraison et date de règlement. Ce gain latent de change doit-il être pris en compte (il est indiqué en compta dans les opérations d'inventaires et il ne participe pas au RC, pp de prudence), en fisca il est pris en compte : il faut l'ajouter au Rc pr le det le RF.

C Question des stocks :

= considérés comme un produit de l'exercice.

Les variations de stocks = imp qd on cède le bien ou qd on constate une dépréciation du stock (car diminue le résultat = charge ded déjà comptée en compta)

= actif détenu ds la perspective d'être vendue dans le cours normal de l'act : en-cours de prod ou réalisée : MP, produits en cours, emballages, PF ...

≠ ds notion de stock entre compta et fisca :

En compta : poss faire figurer stock de march si elle a le contrôle des march ou la propriété : poss que l'entrep ne soit pas propriétaire

↔ en fisca : il faut que l'entreprise soit propriétaire : retraitement si à la fin exercice l'entrep a comptabilisé des stocks dont elle n'est pas propriétaire

Question de la valorisation des stocks : tous les ans necess inventaire du stock ce qui permet de comptabiliser les variations de stocks. Pour inventaire on retient une méthode d'évaluation du stock. L'entrep va avoir tendance à diminuer la valeur de la variation de stock pr minorer le Résultat imposable.

Art 38-3 du CGI : soit on applique le cout de revient ou le prix du marché (cours au jour de la clôture de l'exercice) s'il est < au cout de revient (cad qu'il y a eu une dépréciation de la march).

Evaluation du cout de revient :

- si le produit est acheté par l'entrep : Stock= prix d'achat HT- remise / rabais + frais accessoire liés à l'achat

Où est la diff ? On a pas forcément acheté tous les produits au mm prix : 2 méthodes d'évaluation :

- CMP= cout moyen pondéré
- FIFO (first in first out) = PEPS

= pr produits fongibles

Exercice d'application: Lors de l'inventaire, une société constate qu'elle a en stock 1000 unités de marchandises X. La durée de rotation du stock est de 2 mois.

Achat des deux derniers mois : 800 unités ont été achetées 100€ il y a un mois, 1200 unités ont été achetées 120€ il y a deux mois.

Valorisez le stock selon les deux méthodes

Méthode CMP:

$$(800 \times 100 + 1200 \times 120) / 2000 = 112 \text{ €}$$

$$\text{Stock} = 112\,000 \text{ €}$$

Méthode FIFO:

Dans les 1000 unités: 800 à 100€ et 200 à 120 €

Stock = $(800 \times 100 + 200 \times 120) = 104\,000\text{€}$

Ici, l'entrep a intérêt à utiliser la méthode FIFO

Mm méthode pr calcul plus-value sur cession de titre.

Si = produits fabriqués : on nous donnera le coût de revient et le prix du marché et si le coût de revient est $>$, necess utiliser le prix du marché.

D: le traitement de certains produits :

- les revenus fonciers :

Selon le pp de la liberté d'affectation comptable, la sté est libre d'inscrire ou non un immeuble à l'actif de son bilan, donc les produits de cet immeuble ne seront imposables qu'à cette condition. Sinon, loyers imposés au nom du propriétaire et les produits seront non imposables (necess de les retirer du RC)

- les revenus issus de brevets ou autres produits de la propriété intellect

Régime fiscal part car imposés au taux forfaitaire des plus-values : à enlever du résultat comptable.

- les produits financiers :
 - les intérêts des créances

Imposition normale. Tous les produits fin = imposables normalement

Mais attention pour

- Les dividendes et les produits de titres à revenus fixes :

Distinction entre BIC et IS :

- **BIC** : exploitant indiv, commerçant : = revenus de K mobiliers mm si les titres sont inscrits à l'actif du bilan : on les retire des BIC car il benef d'un certain nb d'abattements (de 40%) et de crédit d'impôt
- **IS** : les dividendes = produits imposables l'année où ils sont perçus mais traitement fiscal dépend de la nature de la société dans laquelle elle a une participation :

Si = participation dans un sté transparente : la sté mère est alors imposée pr sa quote-part dans les benef de la sté transparente dc necess réintégrer dans le résultat fiscal de la mère, sa quote-part de benef de la fille. Donc son résultat fiscal = RC – dividendes + quote-part ds benef sté fille. (car on retire les dividendes pr Ø double imposition). Si la sté opte pr le régime mère-fille : qd sté mère A qui détient à plus de 95% une filiale étrangère qui a versée des dividendes : si régime mère filiale : déduction du résultat les dividendes.

L'ensemble des revenus fixes de l'année N sont imposés l'année N. Mais pour les oblig émises avant 1987, il faut en plus tenir compte d'un crédit d'impôt de 10% de la retenue à la source. Mais il faudra, l'imputer sur l'IS et il est égale à 10% de la retenue à la source.

*Les subventions reçues par l'entrep

Necess distinction :

- les subventions de **fonctionnement** : = produit d'exploitation imposé normalement
- les subventions **d'équilibre** (qd diff fin) et d'équipement (d'invest) : traitement fiscal part : = produits exceptionnels : poss étalement ds le temps lié à la durée d'utilisation du bien : necess retirer la partie du résultat comptable correspondant
- les indemnités reçues par la sté = si elles réparent prej de la sté = imposables mais si réparent préjudice perso d'un dirig (par ex) ≠ produit imposable. Indemnité d'assurance pr biens immobilisé à l'actif du bilan ≠ imposable (car suit mm régime que bien auquel elle se rapporte)
- reprise sur provision ou sur dépréciation : on constate qu'il n'y a plus de dépréciation = produit imposable à condition que provision = déductible mais toutes les provisions ≠ ded -> = produit ≠ imposable.

§2. Les charges déductibles

Liste de l'article 39, CGI

1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment :

La ppe de dettes certaines: il fo prendre en compte les dépenses engagées pdt la période d'imposition.

A. Les conditions de déduction

1. Le critère de rattachement des dépenses à l'exercice

- la théo de dettes certaines:
- il fo que la charge réponde à l'interet de l'ent. La loi fiscale exclut expressement les amendes, les dépenses somptuaires, les allocationss forfaitaires.
- Les dépenses doivent se rattacher à la gestion ormale de l'activité. Par csq les charges qui découlent d'actes anormaux de gestion st non déductibles.
- La charge ne doit pas etre la contreparties d'une immobilisation.

Les cond° de forme:

*la dépense doit etre justifiée par une comptabilité, des factures ect. L'exploitant individuel doit f figurer lees dépnses sur la déclaration des frais généraux. Il doit mentionner sur un imprimé spé les cadeaux qu'il fait .

*2. Des dépenses dans l'intérêt direct de l'exploitation ou rattachées à la gestion normale de l'entreprise. **Théorie de l'acte anormal de gestion***

On a un ppe en D fiscal qui est celui de la **Lt de gestion**: un contribuable n'est jms tenu de tirer des affaires qu'il traite le max de profit. Par csq une gestion déficitaire n'est pas forcément une gestion anormale. Dc le juge n'a pas à s'immiscer ds la gestion de l'ent. Pr autant l'A° fiscale a le D de remettre en cause les dépenses qui ne se rattachent à la gestion normale.

Ce contrôle impose aux ent de dduire les dépenses effectivement supportées et qui ont permis à la sct den retirer une contrepartie.

L'acte anormal de gestion – c un acte qui avantage un tiers tt en étant contraire à l'intérêt de l'ent.

L'interdiction de déduire les avantage anormaux, n'empeche pas l'ent d'accorder les avantages à ces partenaires, car c ds l'interet de l'ent.

C en mat de BIC qu'on utilise cette théo. Cette théo a été élargie aux professions libérales.

Les sanctions d'acte anormal de gestion: il va f objet d'une double imposition. Du coté de l'ent qui a engagé cette dépense, on va la réintégrer ds son revenu. Du coté du bénéficiaire il reste imposé.

3. Distinction des charges déductibles et des immobilisations

Seules les immobilisations peuvent donner lieu à la réduction d'un amortissement ou à la constitution d'une provision.

La notion d'actif immobilisé – l'ensemble des éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'ent. Cette notion est sous la dépendance jurk de la notion du patrimoine.

Selon ce **ppe de patrimonialité**: l'ent ne peut inscrire ds son bilan que les biens dt elle est proprio. Ex: un crédit-bail.

On a qd meme des exceptions à ce ppe: «les dépenses qui st la contrepartie de D constituant une sourc régulière de profit dotée d'une pérenité suffisante est susceptible de f objet de cession, ne st pas des charges déductibles».

On a à f à une immobilisation lorsque l'élément est *susceptible d'être vendu, lorsqu'il * contrôlé par l'ent et lorsque *ses profits soient durables.

Lorsque la dépense en qu° est inférieure à 500 euros hors taxe, c une charge déductible.

B. Les différentes charges déductibles et leur régime

1. Les charges

On utilise ce terme pr les BIC et pr les exploitants indiv.

- **les charges d'exploitation:**

- ce st les achats effectués au cours d'exercice. Au montant on ajoute les frais d'achat, et on déduit les remises.
- Les charges d'entretien et de réparation: les peintures, électricité ect. Une dépense d'un remplacement informatik n'estpas déductibles. Les gros travaux de maçonnerie u de plomberie ne st pas déductibles.

Les dépenses d'entretien et de réparation

Inscription au bilan Non inscription

au bilan

Immeuble ou matériel affecté dépenses entretien dépenses entretien

à l'exploitation déductibles déductibles

Immeuble ou matériel non affecté dépenses entretien dépenses entretien

à l'exploitation déductibles si travaux non déductibles

non à la charge de

l'occupant

- les loyers st les charges déductibles: il fo tenir compte du régime spécial du crédit-bail.
- Les charges de rémunération: il fo que ces rémunérations correspodent à un travail effectif et à cond° de ne pas etre excessive. Les indemnités de licenciement stdéductibles.
- Les honoraires: st déductibles si elles correspondent à l'interet de l'ent. Elles doivent figurer sur la déclaration annuelle de salaire.
- Les cadeaux: doivent etre faits ds l'interet de l'ent.
- Les dépenses sur la pubt prohibée.
- Les frais de déplacement et de mission: il fo qu'ils soient engagés pr des motifs prof.
- Les frais d'assurance: qui présentent un caractère indemnitaire. Les assurances vie st non déductibles.

- Les impôts et les taxes: si ils correspondent à l'activité normale de l'ent stt déductibles. Le législateur exclut expressément certains impôts: IR, IS, la taxe foncière si l'immeuble n'est pas inscrit au bilan, toutes les amendes et pénalités
- **Les charges financières:**
 - les charges liées à l'émission d'un emprunt: à condition que l'emprunt est ds l'intérêt de l'ent;
 - les pertes de change: il faut les déduire des résultats comptables.
 - Les intérêts de l'emprunt: il faut que la dette en question soit inscrite au passif du bilan.
- **Les charges exceptionnelles:** les dons et les libéralités que l'ent a consenti. Ils st indéductibles sauf si ces dons ont été faits ds l'intérêt de l'ent.

*En revanche les dépenses de *parrainage* st déductibles, à la condition que le nom de l'ent apparaît clairement et que la dépense ne soit pas excessive.

Ex: une course à voile.

*Le *mécénat*: n'est pas déductible. Ici l'ent verse des fonds pr une fondation. Toutefois l'ent pourra bénéficier d'un crédit d'impôt. (en matière d'IS le crédit d'impôt est égal à 60% de la somme versée ds la limite de 5/1000 du chiffre d'affaire).

2. Les amortissements

Un actif est ou non amortissable selon que la durée prévisible de consommation de ses avantages est ou non limitée ds le temps. Ainsi, il n'y a pas lieu d'amortir les biens, qui, normalement, continuent de produire les avantages économiques sans limitation de temps. Ce st par ex les terrains, les fonds de commerce, les oeuvres d'art.

Il en va autrement des biens dont on sait que les avantages économiques qu'ils procurent prendront fin à un moment donné. L'amortissement consistera à répartir le coût d'acquisition sur la durée probable d'utilisation du bien en cause.

L'amortissement d'un actif c une constatation de la perte de la valeur en même temps que son exploitation. Si il n'est pas possible de déterminer la durée prévisible d'utilisation du bien, on est pas en face d'un bien amortissable, comme par ex: les terrains.

Les règles ont changé depuis 2006. Today on va calquer les règles comptables sur les règles fiscales. Ds un deuxième temps, cette sct va avoir la posst de pratiquer les amortissement dérogatoires.

Il fo 3 cond° pr que le bien soit amortissable:

- le bien doit etre une immobilisation
- il doit figurer à l'actif du bilan
- il doit se déprécier ds le temps
- avoir une valeur sup à 500 euros HT.

1° La base amortissable

Pr chak bien il fo déterminer le plan d'amortissement:

Base amortissable = valeur d'origine - Valeur résiduelle (c le prix que l'ent obtiendrait aumoment de la revente du bien à la fin de son cycle d'utilisation).

Base amortissable = valeur d'origine (*fiscalement*)

Valeur d'origine = coût d'acquisition ou valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit ou coût de production pour les biens fabriqués par l'entreprise

Coût d'acquisition = Prix achat net + TVA non déductible + coûts de mise en état d'utilisation.

L'amortissement dérogatoire – c la part d'amortissement correspondant à l'avantage fiscal que l'ent peut f valoir par rapport à l'amortissement comptable.

2°: La durée de l'amortissement

Durée d'amortissement = durée d'utilisation réelle pour l'entreprise (comptabilité)

En comptabilité les ent doivent amortir leur bien sur la durée réelle prévisible d'utilisation. De ce bien.

Durée d'amortissement = durée selon l'usage de la profession (fiscalité)

en fiscalité les ent peuvent calculer leur amortissement en retenant la durée d'utilisation conforme aux usages de la profession. Un même type de bien est ainsi amorti sur une même durée par l'ensemble des ent utilisatrices. Cette durée est généralement plus courte, ce qui crée un avantage fiscal pour les ent.

1^{ère} hyp: durée comptable est sup à la durée fiscale:

la dotation fiscale va être plus élevée.

2^{ème} hyp: durée fiscale est sup à la durée comptable

dotatoin comptable est sup à la dotation fiscale. Il va falloir réintégrer la différence.

3: Mode d'amortissement

Mode linéaire (ce mode correspond au mieux au rythme de consommation économique du bien.) C'est le mode de la comptabilité.

- pour tous les biens amortissables
- dotation = base * taux * prorata temporis (pour 1^{er} et dernier exercice si acquisition en cours d'exercice, amortissement calculé à partir du jour de mise en service)
- taux (%) = $100 / \text{durée normale d'utilisation}$

le point de départ de l'amortissement est en principe la date de mise en service. L'année est comptée par 12 mois de 30 jrs. En cas de cession en cours d'exercice, la dernière annuité doit être réduite prorata temporis.

Mode dégressif – c'est un choix, il ne peut jouer que pour les biens neufs:

1. facultatif pour les biens neufs avec une durée d'utilisation ≥ 3 ans.

2. Dotation = VNC * taux * prorata temporis (pour 1^{er} exercice, amortissement calculé à partir du 1^{er} jour du mois d'acquisition).

Taux = (100/ durée normale d'utilisation) * coefficient fiscal (v. art. 39 A, CGI)

coefficient fiscal:

- 1,25 – la durée d'utilisation est de trois ou quatre ans
- 1,75 – cinq ou six ans
- 2,25 – supérieure à six ans.

Attention: différence ac mode linéaire: la première et la dernière annuité se caalculent en mois, le mois d'acquisition est retenu pr sa totalité, en revanche le mois de cession n'est pas pris en compte.

Exercice 1: un matériel a été acquis le 15 nov 2001 pr un prix HT de 120 000 euros et mis en service le 15 déc. La durée d'utilisation de ce bien est de 10 ans.

1. Ammortissement linéaire.

- le taux d'amortissement est de 10%
- l'annuité d'amortissement s'élève à 12 000;
- la première annuité est réduite prorata temporis en jrs à compter de la date de mise en service:

$$12\,000 * 15/360 = 500$$

- la dernière annuité sera comptabilisée pr un montant de 11 500; l'amortissement se déroule sur 11 années civiles; on sconstate que la somme de la première et de la dernière annuité donne l'annuité normale: 12 000

2. l'amortissement dégressif.

- le taus d'amortissement est de : $10\% * 2,25 = 22,5$
- la première annuité doit etre réduite prorata temporis à compterr du mois de l'acquisition;

- à partir de la sixième année, il est avantageux de calculer les annuités restantes en divisant la valeur résiduelle par le nombre d'années à courir:

$$2001: 120\,000 * 22,5 \% * 2/12 = 4\,500$$

$$2002: 115\,500 * 22,5 \% = 25\,988$$

$$2003: 89\,512 * 22,5 \% = 20\,140$$

$$2004: 69\,372 * 22,5 \% = 15\,609$$

$$2005: 53\,763 * 22,5 \% = 12\,097$$

$$2006: 41\,666 * 22,5 \% = 9\,375$$

$$2007 \text{ à } 2010 : 32\,291 / 4 = 8\,072,78$$

on constate que l'amortissement se déroule sur 10 années civiles.

3. Les provisions et les dépréciations

on parle de dépréciations pr constater la perte de l'actif, cad cet actif a perdu de valeur. Le terme de provision est utilisé par le D fiscal.

Le terme de n'est utilisé que pr couvrir les risk, les charges, les pertes ect. Les dépréciation ce st des colptes d'actif négatifs.

Les provisions règlementées – c une provision spéq prévue par les textes fiscaux. Ex: provision pr hausse des prix, provision pr amortissement dérogatoire.

a) dépréciations.

*** Dépréciation d'actif amortissable**

En comptabilité

Dépréciation = Valeur actuelle – VNC

Avec valeur actuelle = valeur la plus élevée entre la valeur vénale nette (= prix de cession aux conditions de marché) et la valeur d'usage (valeur attendue des flux futurs d'utilisation du bien, si on continue à exploiter le bien, ce qu'on va avoir).

Les conditions de dépréciation:

1. il faut qu'elle porte sur un bien déductible;
2. la perte doit être probable et nettement préciser quant à son montant et sa nature;
3. cette perte doit être liée à un événement survenu pendant l'exercice concerné;
4. il faut qu'elle soit enregistrée en comptabilité et dans un tableau spécial des provisions qui est joint aux comptes des résultats.

En fiscalité

Dépréciation = valeur vénale – VNC fiscale (prise en compte des amortissements dérogatoires)

par ex si on a constaté en comptabilité une dépréciation comptable, et elle est supérieure à la dépréciation fiscale: c'est-à-dire qu'on a trop réduit le résultat comptable, il faudra alors réintégrer le résultat comptable et fiscal.

*** Dépréciation des stocks**

En comptabilité

Dépréciation stocks = valeur stocks au bilan – (valeur inventaire – frais de commercialisation)

En fiscalité

Dépréciation stocks = valeur stocks au bilan – valeur d'inventaire

*** Dépréciation des créances client.**

Ce sont les créances douteuses. Ce sont les créances dont le recouvrement est rendu très incertain du fait du fort risque d'insolvabilité du débiteur. Le montant est calculé au pourcentage. Il est possible d'avoir un forfait.

*** Dépréciation des titres financiers.**

Une entité individuelle: toutes les dépréciations des titres financiers suivent les régimes du moins value de long terme. Par conséquent les dotations pour dépréciation ne peuvent pas être des

charges déductibles. De il faudra réintégrer au résultat comptable cette dépréciation des titres financiers. Il faut donc déduire du résultat imposable.

Il y a 3 modes d'imposition:

- une valeur d'origine et la valeur actuelle du titre si il s'agit du titre de participation;
- on compare la valeur d'origine au cours moyen boursier du dernier mois;
- on compare la valeur d'origine et la valeur probable de négociation.

Les provisions au sens comptable on retrouve les mêmes conditions :

- 1) il faut qu'elle porte sur un bien déductible;
- 2) la perte doit être probable et nettement préciser quant à son montant et sa nature;
- 3) cette perte doit être liée à un événement survenu pendant l'exercice concerné;
- 4) il faut qu'elle soit enregistrée en comptabilité et dans un tableau spécial des provisions qui est joint aux comptes des résultats.

Si on fait la reprise sur provision qui n'est pas déductible:

On a **les provisions pour charges**: pendant l'exercice on passe une provision pour des charges qui seront supportées plus tard mais avec un événement qui a son origine dans un événement en cours d'exercice.

Ex: les provisions pour congés payés.

Les provisions pour pertes: les pertes de changes. En comptabilité on passe les provisions pour perte de change, en fiscalité on passe une provision pour perte de change. On va réintégrer cette provision, mais on déduit une perte de change latente.

§3. Le régime des plus ou moins-values

Il faut une distinction entre les PMV professionnelles, qui s'appliquent à des personnes soumises à l'IR, mais aussi les sct soumises à l'IR, et tte activité accompli par un entrepreneur individuel.

A. Régime des plus ou moins-values dans le cadre d'une exploitation individuelle (BIC)

Soit on fait sortir de l'actif une immobilisation, soit on cède des titres en porte feuille.

1) sortie de l'actif d'une immobilisation

Détermination des PV et MV

En comptabilité, la plus-value se constate par la différence entre « produits des cessions des éléments d'actifs » (compte 775) et la « valeur comptable des éléments d'actifs cédés » (compte 675).

Sur le plan fiscal

Si prix cession \geq VNette fiscale \Rightarrow PV

Si prix de cession \leq VNette fiscale \Rightarrow MV

* Prix de cession = prix net = prix – frais de courtage – frais d'expertise...

* VNette fiscale = Valeur d'origine - \sum amortissements déduits fiscalement (y compris amortissements dérogatoires)

Qualification des plus ou moins values

PV PV MV MV

1. Durée de détention $< 2\text{ans}$ $\geq 2\text{ans}$ $< 2\text{ans}$ $\geq 2\text{ans}$

2 Biens non amortissables CT LT CT LT

3. Biens amortissables CT CT (cf après) CT CT

1 qu° : le bien est-il détenu de plus ou moins 2 ans? Si non, la PMV est nécessairement à court terme. Si oui, plus de 2 ans on passe à la 2ème qu°

2 qu° : le bien est-il amortissable, si il n'est pas amortissable, la PMV est à long terme. Si il est amortissable = 3 qu°

3 qu° : si le bien est amortissable, si c'est une MV (elle est nécessairement à court terme); si c'est une PV c'est du court terme à hauteur des amortissements, au-delà du LT.

Un immeuble inscrit au bilan, affecté en exploitation: on a un abattement de 10% à partir de 5 ans de détention.

Exercice d'application

L'entreprise Beta a réalisé en N l'opération suivante : elle a cédé le 1^{er} octobre pour 15 000€ un camion acquis 18 000€. elle a pratiqué les amortissements à hauteur de 12 375 euros. Il faut qualifier la PMV.

* Prix de cession = prix net = prix – frais de courtage – frais d'expertise...

* VNette fiscale = Valeur d'origine - \sum amortissements déduits fiscalement (y compris amortissements dérogatoires)

$$PV = 15\,000 - (18\,000 - 12\,375) = 9\,375$$

le bien est détenu depuis plus de deux ans. C'est la PV à court terme.

2. sortie d'un titre en porte feuille.

Pr les titres les dépréciations on les traite comme MV long terme, les reprise st traitées comme PV long terme.

Il fo s'interroger sut le régime fiscal de cession des titres. Lorsque les titres st détenus depuis plus de deux la PMV suit le réfime du log terme. Lorsque les titre st détenus depuis moins de deux ans, c le D commun, (barème progressif de l'IR). Si les titre st détenus depuis moins de deux ms ils st cédés en meme temps que le titres détenus depuis plus de deux ans: le régime est celui des PV court terme.

Pr calculer il fo appliquer la méthode de fis faux: les titres vendus st en priorité les titres achetés en premier.

Il fo distinguer des titre des participation de titre de placement.

En comptabilité les titres de participation: leur possession durable est utile à l'ent. En comptabilité c 10% que la sct doit détenir.

Si la sct détient plus de 5 % c un titre de participation.

Imposition des Plus ou Moins-Values

$$\text{PV ou MV nette CT} = \sum \text{PVCT} - \sum \text{MVCT}$$

$$\text{PV ou MV nette LT} = \sum \text{PVL T} - \sum \text{MVL T}$$

Si la PV court terme on va l'imposer sur le barème de l'IR, ms il est possible de l'étaler sur 3 ans. Ill faudra alors corriger le résultat.

Si c la MV nette court terme on va laisser le résultat comptable.

PV long terme: elles st imposes à un taux réduit de 16 %, majorée de 11 % des prélèvement sociaux= 27 %.

MV long terme: elle peut etre imputée sut les PV long terme réalisées pdt 10 ans .

Régimes d'exonération des PV professionnelles

On peut exonérer les PV prof. On peut avoir une exonération totale. Soit une exonération partielle.

Article 151 septies, CGI

I.- Sous réserve des dispositions du VII, les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel.

L'exercice à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

II.- Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodecies à 39 quindecies, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour :

1° La totalité de leur montant [**exonération totale**] lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à :

a) 250 000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole ;

b) 90 000 euros s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux ;

2° Une partie de leur montant [**exonération partielle**] lorsque les recettes sont supérieures à 250 000 euros et inférieures à 350 000 euros pour les entreprises mentionnées au a du 1° et, lorsque les recettes sont supérieures à 90 000 euros et inférieures à 126 000 euros, pour les entreprises mentionnées au b du 1°. Pour l'application de ces dispositions, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en lui appliquant :

a) Pour les entreprises mentionnées au a du 1°, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 350 000 euros et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 100 000 euros ;

b) Pour les entreprises mentionnées au b du 1°, un taux égal au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 euros et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 euros.

Lorsque l'activité de l'entreprise se rattache aux deux catégories définies aux a et b du 1°, l'exonération totale n'est applicable que si le montant global des recettes est inférieur ou égal à 250 000 euros et si le montant des recettes afférentes aux activités définies au b du 1° est inférieur ou égal à 90 000 euros.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, si le montant global des recettes est inférieur à 350 000 euros et si le montant des recettes afférentes aux activités définies au b du 1° est inférieur à 126 000 euros, le montant exonéré de la plus-value est déterminé en appliquant le moins élevé des deux taux qui aurait été déterminé dans les conditions fixées au 2° si l'entreprise avait réalisé le montant global de ses recettes dans les catégories visées au a du 1° ou si l'entreprise n'avait réalisé que des activités visées au b du 1°.

B. Régime des plus ou moins-values dans le cadre d'une société soumise à l'IS

*Plus ou moins values en cas de cession d'immobilisations => Court Terme => régime de droit commun. Par conséquent il n'y aura pas de correction par rapport au résultat comptable.

*Plus ou moins values en cas de cession de titres de participation => Long Terme si titres détenus depuis plus de deux ans.

PV/MV = prix de cession (net de frais) – VN fiscale (= coût d'acquisition + frais d'acquisition)

PMV court terme: on ne fait rien, c'est imposable au taux normal de l'IS.

PMV long terme: le taux est de 15 %

Section 3. La liquidation et le recouvrement de l'impôt

§1. Taux d'imposition et calcul de l'impôt dû

Impôt **brut** = (résultat fiscal – déficits reportables) * taux

Taux normal = 33 1/3 %

Taux réduit = 15%

Impôt **net** = Impôt brut – Crédits et réductions d'impôt imputables

Il y a bcp de crédit d'impôt, c st les crédits d'impôt recherche et certain crédits liée aux valeurs immobilière.

La ppale réduction d'impôt ce st les dons. 60% du don donne lieu à la réduction d'impôt ds la limité de 5/1000 du chiffre d'affaire.

On va retrouver ici les memes régime d'imposition que pr les BIC: réel ou réel simplifié.

Ttes les sct ont l'O° de déposer leur résultat, peu importe le chiffre d'affaire.

§2. Recouvrement de l'IS

Le paiement se fait pas la sct spontanément au moyen de 4 acomptes en fpnction de la date de cloture:

Clôture entre le 20/11 et le 19/2 : 15 mars, 15 juin, 15 septembre, 15 décembre

Clôture entre le 20/2 et le 19/5 : 15 juin, 15 septembre, 15 décembre, 15 mars.

Ces acomptes vt etre calculés par rapport à l'impôt de l'année en cours. A la fin il va y avoir un solde à payer, le solde doit etre payé au plus tard le 15 fèv.

Calcul des acomptes à verser en N

Exercice de référence = N-1

si on ne connaît le résultat N – 1:

1^{ère} méthode

$$1^{\text{er}} \text{ acompte} = \text{IS N-2} * (1/4)$$

$$2^{\text{ème}} \text{ acompte} = [\text{IS N-1} * (1/4)] * 2 - 1^{\text{er}} \text{ acompte}$$

$$3^{\text{ème}} \text{ acompte} = \text{IS N-1} * (1/4)$$

$$4^{\text{ème}} \text{ acompte} = \text{IS N-1} * (1/4)$$

Si on le connaît:

2^{ème} méthode

$$\text{Chaque acompte} = \text{Résultat fiscal N-1} * \text{taux} * (1/4)$$

Si le résultat de N – 1 est déficitaire = l'ent ne paie pas d'acompte en N. soit en N – 1 la sct un impôt de moins de 3 000 euros.

Si l'ent a un solde positif, la sct devra réaliser un complément de versement avt le 15 fèv. Soit c l'A° fiscale qui devra verser le solde négatif.

L'imposition forfaitaire annuelle: c une charge déductible de la sct. A partir de 1 janv 2009 à partir du chiffre d'affaire de 1500 000 euro. A partir de 2011 l'IFA sera supprimée.

Article 223 septies, CGI

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une imposition forfaitaire annuelle d'un montant fixé à :

3 750 euros pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est compris entre 1 500 000 euros et 7 500 000 euros ;

16 250 euros pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est compris entre 7 500 000 euros et 15 000 000 euros ;

20 500 euros pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est compris entre 15 000 000 euros et 75 000 000 euros ;

32 750 euros pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est compris entre 75 000 000 euros et 500 000 000 euros ;

110 000 euros pour les personnes morales dont le chiffre d'affaires majoré des produits financiers est égal ou supérieur à 500 000 000 euros.

Le chiffre d'affaires à prendre en considération s'entend du chiffre d'affaires hors taxes du dernier exercice clos.

Exercice d'application

Une société Omega réalise un chiffre d'affaires HT de 1 600 000€. Elle bénéficie du régime fiscal de faveur des PME. La société clôture ses comptes au 31 décembre.

En N le résultat fiscal est de 12000€.

En N+1 la société a versé 4 acomptes au titre de l'impôt N+1 pour un montant total de 3140€.

Son résultat fiscal pour N+1 s'élève alors à 80000€ (résultat déterminé après le 15 mars N+2). En outre, la société bénéficie d'un crédit d'impôt de 600€ pour un don à la fondation universitaire de Versailles Saint-Quentin.

Calculez le solde à payer d'IS pour N+1, l'échéancier fiscal pour N+2, et l'IFA le cas échéant.

Réponse:

*solde à payer du N+1.

L'impôt du en N +1 est de $(38\,210 * 15\% + 80\,000 - 38\,210) * 33 \frac{1}{3} = 19\,662$

impôt brut $19\,662 - 600 = 19\,062$

Solde = $19\,062 - 3\,140 = 15\,922$ à verser le 15 avril en N + 2.

*l'échéancier fiscal de N+2:

on ne peut pas utiliser le résultat de N +1. on calcule par rapport au résultat de N:

1e acomptes: $12\,000 * \frac{1}{4} * 15\% = 450$;

2 e acompte: IS de N+1 * $\frac{1}{2}$ ou $(38\,210 * 15\% + 80\,000 - 38\,210 * 33 \frac{1}{3})$

* $\frac{1}{2} = 9\,831 - 450 =$

3 e acompte = 4e acompte = $19\,662 * \frac{1}{4}$

Solde: $19\,062 - 3\,140 = 15\,922$ euros

IFA: à payer le 15 mars N+2 : 3750 euros.

TITRE II. LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (TVA)

La TVA présente plus de 50% de la recette fiscale. La TVA est un impôt indirecte, cad elle est collectée par un tiers, ce st les ent qui collectent la TVA pr la reverser à l'E. Le ppe est ke la TVA est calculée sur le chiffre d'affaire, elle va etre intégrée ds le prix facturé au client, dc elle est supportée par l'acheteur. Le redevable réel est l'acheteur, le redevable légal est l'acheteur.

Pr lent le TVA est un impôt neutre. L'ent va acheter un bien à un fournisseur, elle va payer la TVA (TVA déductible). En vendant le bien, elle va collecter la TVA auprès du consommateur (TVA collectée).

$TVA \text{ à payer à l'E} = TVA \text{ collectée} - TVA \text{ déductible.}$

Historikement la TVA fait partie des taxes sur le chiffre d'affaire depuis 1917. la TVA propre a apparu en 1945. Ce n'est qu'en 1956 qu'on a réformé les taxes sur le chiffre d'affaire, on n'a laissé que la TVA. Territorialement la TVA s'applique à ttes les opération faits en Fce. Le champs d'appl° de la TVA est plus large.

La TVA et l'Europe:

déjà ds le Trt de Rome on a prévu l'harmonisation de la fiscalité. En 1967 on a imposé aux E membre d'adopter le sys de la TVA. En **1977** la directive européenne a refondé le régime européen de la TVA. Au terme de cette directive les 15 E membres se dote du meme sys de la TVA, on a harmonisé les règles d'assiette. En Fce le taux 19,6%, en Espagne 16%, All 19%, Belgik 21%.

La nvelle directive TVA en **2006** a codifié des règles de TVA commr à D constant.

Depuis **1992** les frontières fiscales ont été abolis, car on a abandonné le contrôle de circulation des marchandise. Le ppe d'imposition demeure, la TVA est un impôt de conso°, par csq on applique la TVA ds le pays de destination: les exportations st exonérées (livraison intracomr), les importations st imposées au taux du pays importateur (acquisition intracomr).

En effet on voudrait changer le ppe, et imposer ds le pays importateur, cela favoriserait les pays exportateurs comme l'All, dc il a un débat.

Chapitre I. Champ d'application de la TVA

Section 1. Le critère matériel de la TVA

§1. Les opérations imposables par nature

Ces opérations st visées: *Article 256, CGI*

«I. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

II. 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.».

Dc on a deux critères: réel et personnel.

A. Le critère réel : les opérations relevant de l'exercice d'une activité économique

Les activités ékok st variées: c une activité de production, de transformation ou de distribution des produits et services. Il importe peu le but de recherche de profit.

Ttes les activitée de gestion de patrimoine privé, ttes les activités du secteur adm, les activités des organismes polk ne st pas les activités ékok.

Art 256: «Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les **activités de producteur, de commerçant** ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant **l'exploitation d'un bien** meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

La déf° comr: elle consiste notamment d'offrir un service sur un marché donné.

1° la livraison des biens meubles corporels: «est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire». Dc on entend par livraison le transfert de prt de bien. Dc ttes les ventes

st soumises à la TVA. Ms il fo rajouter le ct d'échange, l'apport en sct, le ct de prêt à conso°.

En revanche ne st pas considéré le transfert de prt de ***bien meuble incorporel***, car elles st traité comme une prestation de service: «Les opérations autres que celles qui sont définies au II, sont considérés comme des prestations de services».

Les biens ***immeubles*** n'entrent pas ds cette cat.

2° les prestations de service: ttes les opérations qui ne peuvent pas etre considérées comme livraison de bien meuble corporel. Ici on a les ventes de bien meubles incorporel, ttes les locations, les transports, ts les travaux immobiliers, les ventes à consommer sur place. Ttes les prestations de service au sens jurk du terme.

Le régime des deux cat est différent.

*les livraisons ou les prestations de service doivent etre accomplis à titre onéreux, cad qu'il doit exister une contrepartie, qlq soit la nature de cette contrepartie et sa valeur.

La CJCE a introduit un autre critère: 8 mars 1988 Appel and Pire – la règle supplémentaire, il n'existe pas d'opération à titre onéreux en absence de ***lien directe*** entre le service ou la livraison et la contrepartie reçue. Il fo des prestations individualisées, le service ne doit pas présenter de caractère collectif. Cette contrepartie doit correspondre à la valeur du bien.

CE, 9 mai 1990, ***Lebon***: introduction en D fr-s de la notion du lien directe.

Une opération est imposable à la TVA: si elle procure un avantage à un client déterminé et si le prix est en relation ac cet avantage. Les csq de cette jce, c que ttes les opération à caractère privé ne st pas soumises à la TVA. Les opération entre la sct-mère et la filiale ne st pas imposées.

Les indemnité d'assurance ne st pas soumises à la TVA.

B. Le critère personnel : la notion d'assujetti

il fo que l'opération soit effectuée par un assujetti: «Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention.»

Les asso° st assujetti potentiels: soit parce que cette asso° a une activité écon ds un but intéressé, soit parce qu'elle exerce une activité ds les cond° similaires qu'une ent elle-meme assujettie.

Un assujetti n'est pas nécessairement redevable de la TVA, comme les médecins, les banques, ms ces assujettis vt etre exonérés de TVA. Il fo distinguer les ***non assujetti*** du ***non redevable***.

§2. Les opérations imposables par détermination de la loi

Ce st les opérations qui ne rentrent pas ds le champs d'appl° mat.

*Les opérations réalisées par les coopératives.

*Ici il fo inclure les opération sur ***l'immeuble*** dt les résultats st imposables ds la cat de BIC.

- Lorsqu'il s'agit de la vente d'un immleuble neuf, vt etre imposables à la TVA les ventes d'immeubles en l'E de futur achèvement.
- On va soumettre la TVA les ventes d'immeubles ds moins **5 ans** d'achèvement de sa construction.
- Si l'immeuble est vendu à un marchands de bien, peut importe le délai, la vente est imposée.

*les activités dvlpé par les PM de Dpubk en concurrence ac des sct commerciale (la fourniture de gaz, d'électricité).

****la livraison à soi-meme***: ici l'assujetti va fourni lui-meme le bien ou le service qu'il consomme.

Ex: l'ent construit l'immeuble pr son siège social.

L'imposition va dépendre:

Quels vt etre les utilisateurs de ce bien? Quel est le type de bien?

- si les biens est utilisé pr les besoins du *dirigeant, du personnel*.
 - *si le bien est amortissable: en ppe pas de TVA,sauf si il y a une tva déductible.
 - *si le bien n'est pas amortissable:en ppe pas de tva,sauf si il y a une tva déductible.
 - *la prestation de service: n'est pas soumise à tva sauf pr le montant de la dépense engagée.
- si les biens st utilisés par *l'ent*:
 - *bien ammortissable:est soumise à tva,ms elle est immédiatement déductible si l'ent est assujettie elle-meme;
 - *bien non amortissable: par imposé à la tva;
 - *prestation de service: par imposé à la tva.

§3. Les opérations imposables sur option

Ici c l'acteur qui voudrait payer la TVA. Pourquoi il a l'interet? Pourquoi il veut collecter la TVA? C parqu'il a payé la TVA, dc il veut la déduire de la TVA collectée. A la base on ne peut pas collecter la TVA, ms on la paie en achetant la matière première.

A. Les bénéficiaires de l'option

Les PP ou PM peuvent choisir cette option, la loi énumère ces personnes: les exploitants agricoles qui réalisent moins de 46 000 de recettes annuels, les prof libérales exonérées (vétérinaires), les personnes qui donnent en location des immeubles non meublé à usage industr, commercial; les collt locales, les ét bancaires et financiers pr certaines opérations (commissions sur effets de cce, sur le compte).

B. Les modalités

L'option est pr 5 ans, renouvelable jusqu'à 10 ans automatiquement si la personne en a tiré avantage.

§4. Les opérations hors champ et les opérations exonérées

- *les exportations intra comr
- *les labo d'analyse, les activité médicales
- *les activités d'enseignement
- *les sp des collt
- *les opérations de bourse et d'assurance
- *la plupart des activités bancaires
- *la vente de fd de cce.
- *la location de terrains.

Exercice : champ d'application de la TVA

Déterminez si les opérations suivantes sont dans le champ de la TVA :

- M. X est un avocat: c une prestation de service, il est imposé;
- Mme Y est architecte. Elle vient de vendre sa voiture à l'un de ses collègues: c une opération à titre perso, et non en tant qu'assujetti.
- La fille de M. X vient d'acheter le DVD des restos du cœur et a fait un don à la Croix Rouge: le don nest pas soumis à la tva, car il ny a pas de contrepartie. Pr le DVD, le vendeur est une asso°: il fo payer la tva.
- Mme X est expert-comptable salariée dans le cabinet de son père: pas de tva.
- M. Y, gérant d'une SARL, a récupéré pour ses besoins personnels un des ordinateurs commandés par la SARL. Celle-ci a déduit la TVA sur cet ordinateur : c un bien immobilisé, dc l'opération en ppe n'est pas soumise à la tva, sauf l'ent a déduit la tva, dc elle est imposable.
- Cette SARL a cédé deux immeubles : l'un acquis il y a 7 ans a été cédé à un marchand, l'autre acquis il y a 8 ans a été cédé à un non- assujetti: l'opération est imposable car vendu à un marchand de bien. Pr la deuxième opération on n'est pas imposable.
- La fille de Mme Y est infirmière à domicile: c une opération exonéré sans posst d'option.

Section 2. Le critère territorial de la TVA

Les critères vt dépendre en fonction si on a à f à une prestation de service ou la vente.

§1. Le régime applicable aux prestations de services

Art 259: *«Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.»*

Les exceptions au ppe:

*ce st les prestations matériellement localisables: ce st les prestation rattachant à un immeubles qui se trouvent en Fce.

*le régime des transports: le transport de voyageur ou de marchandise relève de la TVA fr-se pr la distance encourue en Fce, ms exception:

~est le transport **intracomr de biens**, le lieu de réalisation est réputée de se situer en Fce d deu cas soit si le point de départ est situé en Fce, sauf si cet E a donné son numéro de TVA, soit c le destinataire fr-s a donné son numéro de tva.

~transport **in-le de voyageur**: qui est soumis à un régime part. Les transport aérien et maritime ne st pas soumis à la tva fr-se, meme pr les distances en Fce. Pr le transport ferrovière c pas le cas, il est soumis à la tva fr-se.

*les locations de moyen de transport: elles est imposable en Fce qd le loueur est en Fce et un bien est utilisé en Fce ou ds un autre pays de l'UE.

*les prestations matériellement exécutées en Fce: par ex les pièces de théâtre, les prestations sportives.

(Prestations immatérielles : **art 259 B et C CGI**. Ex : cession et concession de droits d'auteur, brevets, marques ..., prestations de pub, prestations de conseil, prestations des ingénieurs, des experts comptables, des informaticiens, opérations financières et bancaires, opérations d'assurance, locations de biens meubles corporels (or moyens de transport). Dans quels cas ces prestations sont elles imposables en France ?

Lieu d'établissement **Lieu d'établissement du prestataire**

et qualité du bénéficiaire *France UE Hors UE*

France, Assujetti ☒ ☒ ☒

France, Non assujetti ☒ UE ☒

(si utilisé en

France)

UE Hors France, Assujetti UE UE UE Non

UE, non assujetti UE ☒ UE Non

Pays hors UE Non Non Non

UE = prestation imposable dans l'autre Etat membre

Directive **12 février 2008** prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2010 modifie les règles d'imposition des prestations de service => dans les relations entre assujettis l'imposition se ferait au lieu d'établissement du bénéficiaire avec auto-liquidation de la taxe et entre un assujetti et un non assujetti, lieu d'imposition = lieu du prestataire.

§ 2 Le régime applicable aux transactions de marchandises

A) Les exportations

= expéditions de biens ou de services hors de l'UE.

De façon générale, les exportations sont exonérées de TVA = **article 262 CGI**.
Exonération pour exportations + tous les services se rattachant à l'exportation.

L'exportation doit être justifiée par 2 docs :

- inscription comptable
- production d'une déclaration d'exportation visée par le bureau des douanes

L'exportateur ne peut donc pas collecter de TVA auprès de son acheteur mais il peut cependant exercer son droit à déduction sur ses propres achats.

Les entreprises peuvent faire des achats en franchise de TVA dans la limite du montant des exportations qu'elles ont réalisées l'année précédente => elle fournit à son vendeur une attestation qui prouve que ses achats sont faits dans l'objectif d'une exportation ou d'une livraison

B) Les importations

Importation de biens en provenance de pays tiers donne lieu à l'exigibilité de la TVA au moment où l'opération est réalisée => passage en douane (c'est ce passage qui est l'acte imposable). Peu importe qu'il y ait acquisition à titre gratuit ou onéreux.

Le taux est celui du pays importateur.

Un certain nombre de produits sont exonérés : œuvres d'art, produits de pêche, ...

C) Les opérations intra-communautaire

Dans l'UE, les acteurs éco doivent avoir un numéro d'identification intra-communautaire : 2 lettres (FR pour la France) + clé à 2 chiffres + numéro d'INSEE de l'entreprise.

Livraison intra-communautaire (fournisseur en France et client dans l'UE) : exonération de TVA mais le fournisseur français ne perd pas son droit à déduction de TVA (il le reporte sur d'autres achats). Le client paiera quant à lui la TVA de son pays (pas de pénalisation, c'est pareil que s'il achète dans son pays). Si le client n'est pas assujetti à la TVA ou n'a pas communiqué son numéro d'identification, l'entreprise française collecte la TVA au taux français (cette TVA n'est pas déductible pour l'acheteur final).

Acquisition intra-communautaire : **article 265 bis CGI** => *«acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ou par une personne morale non assujettie lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel et qui ne bénéficie pas dans son Etat du régime particulier de franchise des petites entreprises »*. Le client français paie la TVA française.

2 régimes particuliers au sein de l'UE (pour éviter délocalisation) :

- ***régime des achats effectués par les particuliers*** (qui ne sont pas assujettis à TVA) : ventes à distance ou par correspondance => ventes assujetties à la TVA du pays de départ. L'entreprise de vente facture la TVA de son pays si cette société réalise – d'un certain montant de CA dans l'autre pays (100 000€ pour la France).

Achats de véhicules neufs : l'acheteur est redevable de la TVA dans son pays mais il faut que le véhicule est un kilométrage < à 6 000 km et que la livraison soit intervenue dans les 6 mois de la mise en service du véhicule, sinon paiement de la TVA du pays d'origine.

- ***Régime des PBRD*** (personne bénéficiant d'un régime dérogatoire) = personnes morales non assujetties à la TVA (ex : clinique) ou personnes assujetties à la TVA réalisant des opérations n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. Pour bénéficier de ce régime il faut avoir réalisé l'année précédente des acquisitions pour un montant < à un certain seuil HT. Le vendeur applique le taux de son pays que si l'entreprise ne réalise pas des opérations avec l'autre au-delà d'un certain seuil (10 000€ pour la France).

Exercice application :

Une clinique française achète pour 3 000€ de matériel au Portugal, sachant que le seuil pour le Portugal est de 3 500€ et que le taux de TVA est de 19%, calculer les 2 hypothèses (régime général ou dérogatoire).

Régime classique : TVA payée par le pays acquéreur qu'elle ne pourra pas déduire =>
 $3\,000 + (3\,000 \times 19,6) = 3\,588\text{€}$

Régime dérogatoire : conditions respectées, TVA à payer est celle du Portugal et elle ne pourra pas non plus être déductible => $3\,000 (3\,000 \times 19) = 3\,570\text{€}$

Chapitre 2 : Le calcul de la TVA

$\text{TVA à payer} = \text{TVA collectée} - \text{TVA déductible}$

Section 1- Le calcul de la TVA exigible

= TVA collectée

= base imposable x taux d'imposition

§ 1 Fait générateur et exigibilité

Loi 29 décembre 1978 définit fait générateur et exigibilité :

- **fait générateur** = fait par lequel sont réalisées les conditions nécessaires à l'exigibilité (ex : livraison)

- **exigibilité** = droit que le trésor public peut faire valoir à un moment donné auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe. C'est déterminer la période au titre de

laquelle la TVA collectée doit être payée (c'est au mois). Date d'exigibilité de la TVA collectée = date de déductibilité de la TVA chez l'acheteur.

En principe le fait générateur et son exigibilité ont lieu au même moment mais il y a de nombreuses dérogations : livraison de bien et prestations de services => **article 269 CGI**

A) Régime des livraisons de biens

Biens meubles corporels donnant lieu à un transfert de propriété.

Le fait générateur est égal à la date d'exigibilité = date de la remise du bien. Le transfert de propriété ne retarde pas l'exigibilité.

Hypothèse des livraisons à soi-même : pour les biens affectés à des besoins perso et qui sont imposables et pour les besoins de l'entreprise et qui sont imposables => exigibilité = date de la 1^{ère} utilisation du bien.

B) Régime des prestations de services

La date d'exigibilité ne correspond pas au fait générateur. Fait générateur = quand le service est exécuté. Exigibilité = encaissement du prix ou de la rémunération. Si plusieurs encaissements, fractionnement du paiement de la TVA.

Si paiement par chèque, exigibilité lors de la remise du chèque.

Si paiement par effet de commerce comme LC, date exigibilité = date d'échéance, pareil si escompte.

Si paiement par virement, date d'exigibilité = date d'inscription au crédit du compte.

Exception : régime du paiement de la TVA d'après les débits. Les assujettis qui effectuent des opérations pour lesquels l'exigibilité correspond aux encaissements, peuvent acquitter la taxe d'après les débits. L'entreprise veut alors acquitter la TVA au moment où en comptabilité son compte client va être débité => date d'exigibilité non pas à l'encaissement mais à la facturation. Limite : l'adoption de ce régime ne doit pas retarder l'exigibilité de la TVA

§ 2 - La base d'imposition

= toutes les sommes, valeurs, reçues par le fournisseur ou le prestataire en contre partie de l'opération.

Article 266 CGI: 1. La base d'imposition est constituée :

a) Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations

Assiette TVA = Prix vente HT + frais accessoires/ compléments prix – réductions accordées

Frais accessoires et complément de prix => frais fiscaux, frais d'emballage, frais divers (commission, majoration de livraison, courtage).

Pour les frais de transports, 3 cas de figure :

- vente franco de port : les frais de transport sont inclus dans le prix des marchandises
- vente stipulée départ : les biens sont transportés aux risques de l'acheteur. Frais de transport imposés au taux de 19,6%.
- vente stipulée arrivée : transport aux risques du vendeur frais facturés au client). Le taux d'imposition des frais est le même que celui appliqué au bien transporté

Exercice d'application :

Vente de produits alimentaires pour un montant de 10 000€ HT (taxés à 5,5%), avec des frais de transport d'un montant de 1 000€ HT

- Si vente stipulée départ

- Si vente stipulée arrivée

Prix HT biens = 10 000 €	Prix HT biens = 10 000 €
TVA/marchandises = 550€	TVA/marchandises = 550€
Frais transport = 1 000€	Frais transport = 1 000€
TVA/ transport = 196€	TVA/ transport = 55€
Total TTC facture = 11 746€	Total TTC facture = 11 605€

- **Base d'imposition** :

Si livraison de bien, base d'imposition = pris convenu entre les parties.

Si prestation de service, date d'exigibilité = encaissement du pris.

En cas d'échange, la base d'imposition est la valeur du bien reçu en échange.

Si livraison à soi-même : si coût d'achat, base d'imposition = coût d'achat / si l'entreprise produit elle-même le bien, base d'imposition = coût de revient de la marchandise.

Si importation, base d'imposition = valeur déclarée lors du passage en douane

§3 - ***Le Taux de la TVA***

3 taux en France :

- **droit commun** : **19,6%** => pas limitativement défini / certains produits alimentaires comme l'alcool, confiseries, margarine et graisses végétales, caviar. Les ventes à consommer sur place sont des prestations de services donc taux normal même si elles portent sur des produits alimentaires. Il est applicable à chaque fois que le législateur n'en a pas disposé autrement.
- **taux réduit** : **5,5%** => produits alimentaires. Ici le législateur a mis en place une liste limitative:

*les produits alimentaires, les transports de voyageurs, la fourniture de repas dans les cantines d'entreprise, les chambres d'hôtel, la fourniture de l'eau, spectacle et manifestations culturelles, les prestations d'avocat dans le cadre de l'aide juridictionnelle, les médicaments non remboursés, les produits de l'agriculture, les travaux de rénovation de la maison.

- taux spécifique : **2,1%**: les médoc remboursés, les journaux, la redevance audio visuelle.

Dans les DOM, il y a des taux moins élevés (9,5% au lieu de 19,6%), 4 taux différents / en Corse, 6 taux différents.

Section 2. Le calcul de la TVA déductible

La TVA n'est pas une charge pr une ent, ms pr le consommateur, l'ent va la réduire. La déduction doit etre faite opération par opération, ms en réalité on le fait pr l'ensemble de l'opération. L'imputation se fait aussi de façon globale. Depuis le 1 janvier 2008 la TVA a été réformé en mat de déduction.

§1. Champ d'application du régime des déductions

A - Existence du droit à déduction

pr ouvrir D à déduction le bien ou le service ke l'ent achète doit directement etre affecté à la réalisation d'opération imposable à la TVA. Comme le consommateur ki ne peut pas déduire la TVA. Cela s'appelle une opération ouvrant D à déduction. La jce exige cette *cond° d'affectation*. C une cond° de fond du D à déduction.

CE, 3 février 1989, Compagnie Alitalia: l'A° fiscale a été condamné car elle exigeait une affectation exclusive à des opérations ouvrant D à déduction. Les biens et les services doivent etre nécessaires à l'exploitation.

Dc on a une exclusion totale de déduction lorske l'utilisation de ces biens est prépondérante. On a une seuil de 90% (pas de D à déduction si le bien est affecté à plus de 90% au besoins étrangers de l'ent).

B - Exceptions au droit à déduction

Ici on supprime le D à déduction:

- Toutes les dépenses de logement aux profit du personnel de l'ent.
- Toutes les dépenses sur les véhicules de fonctions. Ces véhicules doivent soit constituer pr l'ent des immobilisations, soit elles ne st pas destinés à revente à l'E neuf.

- Ts les biens et les services fournis sans rémunération. Ici la TVA ki a grevé des biens et des services rendus gratuitement. Les publicités de l'ent st déductibles si la valeur de chak objet est inférieure à 107 euro. Les cadeaux de l'ent de valeur inférieure à 70 euro. Les services gratuit st déductibles.

§2. Exercice du droit à déduction

Avt d'exercer son D à déduction lent doit vérifier ke les cond° de délai st respectées. Dc la déduction doit etre justifiée (présenter la facture).

Sinon les auto collecteurs (importateur) doivent f une déclaration de collecte de TVA.

Les délais: à quel moment l'ent acquiert le D de déduction? = date d'exigibilité de la TVA chez le fournisseur par ex. la limite de déduction: 31 décembre de la deuxième année ki suit la déduction.

La cond° de fond: cond° d'affectation. Une autre cond° dépend du coefficient de déduction.

A. Le montant de la TVA déductible

il dépend du coefficient de déduction.

B. Modalités du droit à déduction

§3 Les cas particuliers de régularisation

- A. La régularisation de TVA pour les valeurs d'exploitation et les services
- B. La régularisation de TVA pour une immobilisation

Section 3. Les régimes d'imposition

§1. Le Réel normal

§2. Le Réel simplifié

§3. Le régime des micro-entreprises

